Journal Officiel de l'OHADA
ORGANISATION POUR L'HARMONISATION EN AFRIQUE
DU DROIT DES AFFAIRES

# DROIT COMPTABLE
# &
# SYSTEME COMPTABLE

# OHADA

# SOMMAIRE


| | | | Pages |
|---|---|---|---|
| PREMIERE PARTIE | : | ACTE UNIFORME PORTANT ORGANISATION ET HARMONISATION DES COMPTABILITES DES ENTREPRISES SISES DANS LES ETATS-PARTIES AU TRAITE RELATIF A L'HARMONISATION DU DROIT DES AFFAIRES EN AFRIQUE ..... | 1 – 23 |
| TITRE 1 | : | DES COMPTES PERSONNELS DES ENTREPRISES (PERSONNES PHYSIQUES ET PERSONNES MORALES) ..... | 1 – 14 |
| CHAPITRE 1 | : | Dispositions générales ..... | 1 – 3 |
| CHAPITRE 2 | : | Organisation comptable ..... | 4 – 7 |
| CHAPITRE 3 | : | Etats financiers annuels ..... | 7 – 8 |
| CHAPITRE 4 | : | Règles d'évaluation et de détermination du résultat ..... | 8 – 13 |
| CHAPITRE 5 | : | Valeur probante des documents, contrôle des comptes, collecte et publicité des informations comptables ..... | 13 – 14 |
| TITRE II | : | DES COMPTES CONSOLIDES ET DES COMPTES COMBINES..... | 15 – 22 |
| CHAPITRE 1 | : | Comptes consolidés ..... | 15 – 20 |
| CHAPITRE 2 | : | Comptes combinés ..... | 21 – 22 |
| TITRE III | : | DES DISPOSITIONS PENALES ..... | 23 |
| TITRE IV | : | DES DISPOSITIONS FINALES ..... | 23 |
| DEUXIEME PARTIE | : | SYSTEME COMPTABLE OHADA ..... | 25 – 443 |
| CHAPITRE 1 | : | Plan des comptes ..... | 25 – 62 |
| CHAPITRE 2 | : | Contenu et fonctionnement des comptes ..... | 63 – 221 |
| CHAPITRE 3 | : | Tableaux de correspondance postes/comptes ..... | 223 – 229 |
| CHAPITRE 4 | : | Etats financiers personnels ..... | 231 – 264 |
| CHAPITRE 5 | : | Comptes et états financiers consolidés ..... | 265 – 297 |
| CHAPITRE 6 | : | Opérations et problèmes spécifiques ..... | 299 – 353 |
| CHAPITRE 7 | : | Terminologie ..... | 355 – 419 |
| CHAPITRE 8 | : | Nomenclatures ..... | 421 – 430 |
| CHAPITRE 9 | : | Système minimal de trésorerie ..... | 431 – 443 |

# PREMIÈRE PARTIE :

# ACTE UNIFORME PORTANT ORGANISATION ET HARMONISATION DES COMPTABILITÉS DES ENTREPRISES SISES DANS LES ETATS-PARTIES AU TRAITÉ RELATIF À L'HARMONISATION DU DROIT DES AFFAIRES EN AFRIQUE

Le Conseil des ministres de l'Organisation pour l'Harmonisation en Afrique du Droit des Affaires (OHADA) ;

Vu le Traité relatif à l'harmonisation du droit des affaires en Afrique, notamment en ses articles 2, 5 à 12 ;

Vu le rapport du Secrétaire permanent et les observations des Etats-parties ;

Vu l'avis en date du 22 février 2000 de la Cour Commune de Justice et d'Arbitrage ;

Après en avoir délibéré, adopte à l'unanimité des Etats-parties présents et votants l'acte uniforme dont la teneur suit :

## TITRE I :

## DES COMPTES PERSONNELS DES ENTREPRISES (PERSONNES PHYSIQUES ET PERSONNES MORALES)

### CHAPITRE I :

### DISPOSITIONS GENERALES

**Article 1er**

Toute entreprise au sens de l'article 2 ci-après doit mettre en place une comptabilité destinée à l'information externe comme à son propre usage.

A cet effet :

- elle classe, saisit, enregistre dans sa comptabilité toutes opérations entraînant des mouvements de valeur qui sont traitées avec des tiers ou qui sont constatées ou effectuées dans le cadre de sa gestion interne ;
- elle fournit, après traitement approprié de ces opérations, les redditions de comptes auxquelles elle est assujettie légalement ou de par ses statuts, ainsi que les informations nécessaires aux besoins des divers utilisateurs.

**Article 2**

Sont astreintes à la mise en place d'une comptabilité, dite comptabilité générale, les entreprises soumises aux dispositions du Droit commercial, les entreprises publiques, parapubliques, d'économie mixte, les coopératives et, plus généralement, les entités produisant des biens et des services marchands ou non marchands, dans la mesure où elles exercent, dans un but lucratif ou non, des activités économiques à titre principal ou accessoire qui se fondent sur des actes répétitifs, à l'exception de celles soumises aux règles de la comptabilité publique.

**Article 3**

La comptabilité doit satisfaire, dans le respect de la règle de prudence, aux obligations de régularité, de sincérité et de transparence inhérentes à la tenue, au contrôle, à la présentation et à la communication des informations qu'elle a traitées.

**Article 4**

Pour garantir la fiabilité, la compréhension et la comparabilité des informations, la comptabilité de chaque entreprise implique :

- le respect d'une terminologie et de principes directeurs communs à l'ensemble des entreprises concernées des États-parties au traité relatif à l'harmonisation du droit des affaires en Afrique ;
- la mise en œuvre de conventions, de méthodes et de procédures normalisées éventuellement par secteurs professionnels ;
- une organisation répondant à tout moment aux exigences de collecte, de tenue, de contrôle, de présentation et de communication des informations comptables se rapportant aux opérations de l'entreprise visées à l'article premier.

**Article 5**

La poursuite des objectifs assignés à la comptabilité pour la collecte, la tenue, le contrôle, la présentation et la communication par les entreprises, d'informations établies dans les mêmes conditions de fiabilité, de compréhension et de comparabilité, est assurée par l'application correcte d'un système comptable commun à tous les États-parties, dénommé Système comptable OHADA et annexé au présent Acte Uniforme portant organisation et harmonisation des comptabilités des entreprises. Toutefois, les banques, les établissements financiers et les assurances sont assujettis à des plans comptables spécifiques.

**Article 6**

L'application du Système comptable OHADA implique que :

- la règle de prudence soit en tous cas observée, à partir d'une appréciation raisonnable des événements et des opérations à enregistrer au titre de l'exercice ;
- l'entreprise se conforme aux règles et procédures en vigueur en les appliquant de bonne foi ;
- les responsables des comptes mettent en place et en œuvre des procédures de contrôle interne indispensables à la connaissance qu'ils doivent normalement avoir de la réalité et de l'importance des événements, opérations et situations liés à l'activité de l'entreprise ;
- les informations soient présentées et communiquées clairement sans intention de dissimuler la réalité derrière l'apparence.

**Article 7**

Les états financiers de synthèse regroupent les informations comptables au moins une fois par an sur une période de douze mois, appelée exercice ; ils sont dénommés états financiers annuels.

L'exercice coïncide avec l'année civile.

La durée de l'exercice est exceptionnellement inférieure à douze mois pour le premier exercice débutant au cours du premier semestre de l'année civile. Cette durée peut être supérieure à douze mois pour le premier exercice commencé au cours du deuxième semestre de l'année. En cas de cessation d'activité, pour quelque cause que ce soit, la durée des opérations de liquidation est comptée pour un seul exercice, sous réserve de l'établissement de situations annuelles provisoires.

**Article 8**

**Les états financiers annuels comprennent le Bilan, le Compte de résultat, le Tableau financier des ressources et des emplois, ainsi que l'État annexé.**

**Ils forment un tout indissociable et décrivent de façon régulière et sincère les événements, opérations et situations de l'exercice pour donner une image fidèle du patrimoine, de la situation financière et du résultat de l'entreprise.**

**Ils sont établis et présentés conformément aux dispositions des articles 25 à 34 ci-après, de façon à permettre leur comparaison dans le temps, exercice par exercice, et leur comparaison avec les états financiers annuels des autres entreprises dressés dans les mêmes conditions de régularité, de fidélité et de comparabilité.**

**Article 9**

**La régularité et la sincérité des informations regroupées dans les états financiers annuels de l'entreprise résultent d'une description adéquate, loyale, claire, précise et complète des événements, opérations et situations se rapportant à l'exercice.**

**La comparabilité des états financiers annuels au cours des exercices successifs nécessite la permanence dans la terminologie et dans les méthodes utilisées pour retracer les événements, opérations et situations présentés dans ces états.**

**Article 10**

**Toute entreprise qui applique correctement le Système comptable OHADA est réputée donner, dans ses états financiers, l'image fidèle de sa situation et de ses opérations exigée en application de l'article 8 ci-dessus.**

**Lorsque l'application d'une prescription comptable se révèle insuffisante ou inadaptée pour donner cette image, des informations complémentaires ou des justifications nécessaires sont obligatoirement fournies dans l'Etat annexé.**

**Article 11**

**Les états financiers annuels sont rendus obligatoires, en tout ou en partie, en fonction de la taille des entreprises appréciée selon des critères relatifs au chiffre d'affaires de l'exercice.**

**Toute entreprise est, sauf exception liée à sa taille, soumise au " Système normal " de présentation des états financiers et de tenue des comptes.**

**Toutefois, si le chiffre d'affaires ne dépasse pas 100.000.000 (cent millions) de francs CFA, l'entreprise peut utiliser le " système allégé ".**

**Article 12**

**Dans le Système normal est rendu obligatoire l'établissement d'un état fournissant des informations additionnelles, dénommé " État supplémentaire statistique ".**

**Article 13**

**Les très petites entreprises, dont les recettes annuelles ne sont pas supérieures aux seuils fixés à l'alinéa 2 du présent article, sont assujetties, sauf utilisation de l'un des deux systèmes prévus à l'article 11 ci-dessus, au " Système minimal de trésorerie ", de caractère dérogatoire aux dispositions générales du présent Acte Uniforme.**

**Ces seuils sont les suivants :**

- **trente (30) millions de F CFA pour les entreprises de négoce,**
- **vingt (20) millions de F CFA pour les entreprises artisanales et assimilées,**
- **dix (10) millions de F CFA pour les entreprises de services.**

**Article 20**

**Les livres comptables et autres supports doivent être tenus sans blanc ni altération d'aucune sorte.**

**Toute correction d'erreur s'effectue exclusivement par inscription en négatif des éléments erronés ; l'enregistrement exact est ensuite opéré.**

**Article 21**

**Les entreprises visées à l'article 13 ci-dessus qui relèvent du Système minimal de trésorerie tiennent une simple comptabilité de trésorerie dans les conditions fixées par le Système comptable OHADA. Les états financiers de ces entreprises ainsi que leurs règles d'établissement font l'objet d'une édition distincte.**

**Article 22**

**Lorsqu'elle repose sur un traitement informatique, l'organisation comptable doit recourir à des procédures qui permettent de satisfaire aux exigences de régularité et de sécurité requises en la matière de telle sorte que :**

1. **les données relatives à toute opération donnant lieu à enregistrement comptable comprennent, lors de leur entrée dans le système de traitement comptable, l'indication de l'origine, du contenu et de l'imputation de ladite opération et puissent être restituées sur papier ou sous une forme directement intelligible ;**
2. **l'irréversibilité des traitements effectués interdise toute suppression, addition ou modification ultérieure l'enregistrement ; toute donnée entrée doit faire l'objet d'une validation, afin de garantir le caractère définitif de l'enregistrement comptable correspondant ; cette procédure de validation doit être mise en œuvre au terme de chaque période qui ne peut excéder le mois ;**
3. **la chronologie des opérations écarte toute possibilité d'insertion intercalaire ou d'addition ultérieure ; pour figer cette chronologie le système de traitement comptable doit prévoir une procédure périodique (dite " clôture informatique ") au moins trimestrielle et mise en œuvre au plus tard à la fin du trimestre qui suit la fin de chaque période considérée ;**
4. **les enregistrements comptables d'une période clôturée soient classés dans l'ordre chronologique de la date de valeur comptable des opérations auxquelles ils se rapportent ; toutefois, lorsque la date de valeur comptable correspond à une période déjà clôturée, l'opération concernée est enregistrée au premier jour de la période non encore clôturée ; dans ce cas, la date de valeur comptable de l'opération est mentionnée distinctement ;**
5. **la durabilité des données enregistrées offre des conditions de garantie et de conservation conformes à la réglementation en vigueur. Sera notamment réputée durable toute transcription indélébile des données qui entraîne une modification irréversible du support ;**
6. **l'organisation comptable garantisse toutes les possibilités d'un contrôle éventuel en permettant la reconstitution ou la restitution du chemin de révision et en donnant droit d'accès à la documentation relative aux analyses, à la programmation et aux procédures des traitements, en vue notamment de procéder aux tests nécessaires à l'exécution d'un tel contrôle ;**
7. **les états périodiques fournis par le système de traitement soient numérotés et datés. Chaque enregistrement doit s'appuyer sur une pièce justificative établie sur papier ou sur un support assurant la fiabilité, la conservation et la restitution en clair de son contenu pendant les délais requis.**

Chaque donnée, entrée dans le système de traitement par transmission d'un autre système de traitement, doit être appuyée d'une pièce justificative probante.

**Article 23**

Les états financiers annuels sont arrêtés au plus tard dans les quatre mois qui suivent la date de clôture de l'exercice. La date d'arrêté doit être mentionnée dans toute transmission des états financiers.

**Article 24**

Les livres comptables ou les documents qui en tiennent lieu, ainsi que les pièces justificatives sont conservés pendant dix ans.

## CHAPITRE III :
## ÉTATS FINANCIERS ANNUELS

**Article 25**

A l'exception de l'Etat annexé, les états financiers annuels visés à l'article 8 ci-dessus sont présentés conformément à des modèles dont les éléments composants sont classés en rubriques successives, elles-mêmes subdivisées en postes.

Ces modèles sont établis en fonction des systèmes comptables prévus aux articles 11 et 13 ci-dessus et présentés conformément à des tracés figurant dans le Système comptable OHADA.

**Article 26**

Le Système normal comporte l'établissement du Bilan, du Compte de résultat de l'exercice, du Tableau financier des ressources et des emplois de l'exercice, ainsi que d'un État annexé dont les dispositions principales sont fixées dans le Système comptable OHADA. Il comporte aussi l'établissement d'un État supplémentaire statistique.

**Article 27**

Le Système allégé comporte l'établissement du Bilan, du Compte de résultat de l'exercice et de l'Etat annexé, simplifiés dans les conditions définies par le Système comptable OHADA.

**Article 28**

Le Système minimal de trésorerie visé à l'article 13 ci-dessus repose sur l'établissement d'un état des recettes et des dépenses dégageant le résultat de l'exercice (recette nette ou perte nette), dressé à partir de la comptabilité de trésorerie que doivent tenir les entreprises relevant de ce système conformément à l'article 21 ci-dessus.

La conception du Système minimal de trésorerie permet de tenir compte, dans le calcul du résultat et dans l'établissement de la situation patrimoniale, des éléments suivants, lorsqu'ils sont significatifs :

- variation des stocks ;
- variation des créances et des dettes commerciales ;
- variation des équipements et des emprunts;
- variation du capital apporté.

**Article 29**

Le Bilan décrit séparément les éléments d'actif et les éléments de passif constituant le patrimoine de l'entreprise. Il fait apparaître de façon distincte les capitaux propres.

Le Compte de résultat récapitule les produits et les charges qui font apparaître, par différence, le bénéfice net ou la perte nette de l'exercice.

Le Tableau financier des ressources et des emplois retrace les flux de ressources et les flux d'emplois de l'exercice.

L'État annexé complète et précise, l'information donnée par les autres états financiers annuels.

**Article 30**

Le Bilan de l'exercice fait apparaître de façon distincte, à l'actif : l'actif immobilisé, l'actif d'exploitation attaché aux activités ordinaires, l'actif hors activités ordinaires et l'actif de trésorerie ; au passif : les capitaux propres et ressources assimilées, les dettes financières, le passif d'exploitation attaché aux activités ordinaires, le passif hors activités ordinaires et le passif de trésorerie.

**Article 31**

Le Compte de résultat de l'exercice fait apparaître les produits et les charges, distingués selon qu'ils concernent les opérations d'exploitation attachées aux activités ordinaires, les opérations financières, les opérations hors activités ordinaires.

Le classement des produits et des charges permet d'établir des soldes de gestion dans les conditions définies par le Système comptable OHADA.

**Article 32**

Le Tableau financier des ressources et des emplois de l'exercice fait apparaître, pour l'exercice, les flux d'investissement et de financement, les autres emplois, les ressources financières et la variation de la trésorerie.

**Article 33**

Les états financiers annuels, précédemment décrits, sont accompagnés d'un État annexé qui est simplifié dans le cas où l'entreprise relève du Système allégé.

L'État annexé comporte tous les éléments de caractère significatif qui ne sont pas mis en évidence dans les autres états financiers et sont susceptibles d'influencer le jugement que les destinataires des documents peuvent porter sur le patrimoine, la situation financière et le résultat de l'entreprise.

Il en est ainsi notamment pour le montant des engagements donnés et reçus dont le suivi doit être assuré par l'entreprise dans le cadre de son organisation comptable.

Toute modification dans la présentation des états financiers annuels ou dans les méthodes d'évaluation doit être signalée dans l'Etat annexé.

**Article 34**

Les états financiers annuels de chaque entreprise respectent les dispositions ci-après :

- le bilan d'ouverture d'un exercice doit correspondre au bilan de clôture de l'exercice précédent ;
- toute compensation, non juridiquement fondée, entre postes d'actif et postes de passif dans le Bilan et entre postes de charges et postes de produits dans le Compte de résultat est interdite ;
- la présentation des états financiers est identique d'un exercice à l'autre ;
- chacun des postes des états financiers comporte l'indication du chiffre relatif au poste correspondant de l'exercice précédent.

Lorsque l'un des postes chiffrés d'un état financier n'est pas comparable à celui de l'exercice précédent, c'est ce dernier qui doit être adapté. L'absence de comparabilité ou l'adaptation des chiffres est signalée dans l'Etat annexé.

## CHAPITRE IV :

## REGLES D'EVALUATION ET DE DETERMINATION DU RESULTAT

**Article 35**

La méthode d'évaluation des éléments inscrits en comptabilité est fondée sur la convention du coût historique et sur l'application des principes généraux de prudence et de continuité de l'exploitation. Cependant, il peut être procédé à la

réévaluation des éléments dans des conditions fixées par les autorités compétentes, et dans le respect des dispositions des articles 62 à 65 ci-après.

**Article 36**

Le coût historique des biens inscrits à l'actif du bilan est constitué par :

- le coût réel d'acquisition pour ceux achetés à des tiers, la valeur d'apport pour ceux apportés par l'Etat ou les associés, la valeur actuelle pour ceux acquis à titre gratuit ou, en cas d'échange, par la valeur de celui des deux éléments dont l'estimation est la plus sûre ;
- le coût réel de production pour ceux produits par l'entreprise pour elle-même.

La subvention obtenue, le cas échéant, pour l'acquisition ou la production d'un bien n'a pas d'influence sur le calcul du coût du bien acquis ou produit.

**Article 37**

Le coût réel d'acquisition d'un bien est formé du prix d'achat définitif, des charges accessoires rattachables directement à l'opération d'achat et des charges d'installation qui sont nécessaires pour mettre le bien en état d'utilisation.

Le coût réel de production d'un bien est formé du coût d'acquisition des matières et fournitures utilisées pour cette production, des charges directes de production, ainsi que des charges indirectes de production dans la mesure où elles peuvent être raisonnablement rattachées à la production du bien.

**Article 38**

Lorsque des biens différents sont acquis conjointement ou sont produits de façon indissociable pour un coût global d'acquisition ou de production, le coût d'entrée de chacun des biens considérés est déterminé dans les conditions suivantes :

- si les biens sont individualisés par la suite, le coût initial global est ventilé proportionnellement à la valeur attribuable à chacun d'eux, après définition de la méthode de valorisation ;
- dans le cas où tous les biens ne peuvent être individuellement valorisés, par référence à un prix de marché, ou de façon forfaitaire s'il n'existe pas de prix de marché, ceux des biens qui n'auront pu être ainsi directement valorisés le seront par différence entre le coût initial global et la valorisation du ou des autres biens.

Mention doit être faite dans l'État annexé des modalités d'évaluation retenues.

**Article 39**

En application du principe de continuité de l'exploitation, l'entreprise est normalement considérée comme étant en activité, c'est-à-dire comme devant continuer à fonctionner dans un avenir raisonnablement prévisible. Lorsqu'elle a manifesté l'intention ou quand elle se trouve dans l'obligation de se mettre en liquidation ou de réduire sensiblement l'étendue de ses activités, sa continuité n'est plus assurée et l'évaluation de ses biens doit être reconsidérée.

Il en est de même quand il s'agit d'un bien - ou d'un ensemble de biens - autonome dont la continuité d'utilisation est compromise en raison notamment de l'évolution irréversible des marchés ou de la technique.

**Article 40**

La cohérence des évaluations au cours des exercices successifs implique la permanence dans l'application des règles et des procédures les concernant.

**Article 41**

Toute exception à la permanence visée à l'article 40 ci-dessus doit être justifiée par la recherche d'une meilleure information ou par des circonstances impératives.

Il en est ainsi :

- en cas de changement exceptionnel intervenu aussi bien dans la situation de l'entreprise que du fait de l'environnement juridique, économique ou financier dans lequel elle évolue ;
- à la suite de modifications ou de compléments apportés à la réglementation comptable.

Dès lors que les exceptions visées ci-dessus sont décidées par les autorités compétentes en matière de normalisation comptable, leurs conséquences comptables sur la situation de l'entreprise pourront être imputées, en tout ou en partie, sur les capitaux propres du bilan d'ouverture de l'exercice au cours duquel elles sont constatées.

Toutes informations nécessaires à la compréhension et à l'appréciation des changements intervenus sont données dans l'Etat annexé, conformément aux dispositions de l'article 33 ci-dessus.

**Article 42**

A la clôture de chaque exercice, l'entreprise doit procéder au recensement et à l'évaluation de ses biens, créances et dettes à leur valeur effective du moment, dite valeur actuelle.

La valeur actuelle est une valeur d'estimation du moment qui s'apprécie en fonction du marché et de l'utilité de l'élément pour l'entreprise.

L'utilité de l'élément pour l'entreprise est à déterminer dans le cadre de la continuité de l'exploitation ou d'utilisation, telle que définie à l'article 39 ci-dessus, ou, le cas échéant, dans l'hypothèse de non-continuité.

**Article 43**

La valeur d'inventaire est la valeur actuelle à la date de clôture de l'exercice.

Cette valeur d'inventaire est comparée à la valeur d'entrée figurant au bilan. Si la valeur d'inventaire est supérieure à la valeur d'entrée, cette dernière est maintenue dans les comptes, sauf cas expressément prévus par la législation. Si la valeur d'inventaire est inférieure à la valeur d'entrée, la dépréciation est constatée de façon distincte sous la forme d'un amortissement ou d'une provision selon que la dépréciation est jugée définitive ou non.

**Article 44**

A leur sortie du magasin ou à l'inventaire, les biens interchangeables (fongibles) sont évalués, soit en considérant que le premier bien entré est le premier bien sorti (méthode dite P.E.P.S.), soit à leur coût moyen pondéré d'acquisition ou de production (méthode dite C.M.P.).

**Article 45**

L'amortissement est la constatation comptable obligatoire de l'amoindrissement de valeur des immobilisations qui se déprécient de façon certaine et irréversible avec le temps, l'usage, ou en raison du changement des techniques, de l'évolution des marchés ou de toute autre cause.

Il consiste pour l'entreprise à répartir le coût du bien sur sa durée probable d'utilisation selon un plan prédéfini.

Le coût du bien pour l'entreprise s'entend de la différence entre son coût d'entrée et sa valeur résiduelle prévisionnelle.

Toute modification significative dans l'environnement juridique, technique, économique de l'entreprise et dans les conditions d'utilisation du bien est susceptible d'entraîner la révision du plan d'amortissement en cours d'exécution.

**Article 46**

L'amoindrissement seulement probable de la valeur d'un élément d'actif résultant de causes dont les effets ne sont pas jugés irréversibles est constaté par une provision

pour dépréciation ; pour les immobilisations, cette provision est constatée par une dotation et pour les autres éléments de l'actif, par une charge provisionnée.

**Article 47**

Les amortissements et les provisions pour dépréciation sont inscrits distinctement à l'actif en diminution de la valeur brute des biens et des créances correspondants pour donner leur valeur comptable nette.

**Article 48**

Les risques et charges, nettement précisés quant à leur objet, que des événements survenus ou en cours rendent seulement probables, entraînent la constitution, par dotations, de provisions financières pour risques et charges à inscrire au passif du bilan dans les dettes financières. Toutefois, lorsque l'échéance probable du risque ou de la charge est à court terme, les provisions sont constituées par constatation de charges provisionnées et inscrites au passif.

**Article 49**

Il doit être procédé, dans l'exercice, à tous amortissements et provisions nécessaires pour couvrir les dépréciations, les risques et les charges probables, même en cas d'absence ou d'insuffisance de bénéfice.

Il doit être tenu compte des risques, charges et produits intervenus au cours de l'exercice ou d'un exercice antérieur, même s'ils sont connus seulement entre la date de clôture de l'exercice et celle de l'arrêté des comptes.

**Article 50**

Lorsque la valeur des éléments de l'actif et du passif de l'entreprise dépend des fluctuations des cours des monnaies étrangères, des règles particulières d'évaluation s'appliquent dans les conditions définies par les articles 51 à 58 ci-après.

**Article 51**

Les biens acquis en devises sont comptabilisés dans l'unité monétaire légale du pays par conversion de leur coût en devises, sur la base du cours de change du jour de l'acquisition. Cette valeur est maintenue au bilan jusqu'à la date de consommation, de cession ou de disparition des biens.

**Article 52**

Les créances et les dettes libellées en monnaies étrangères sont converties dans l'unité monétaire légale du pays, sur la base du cours de change à la date de formalisation de l'accord des parties sur l'opération, quand il s'agit de transactions commerciales, ou à la date de mise à disposition des devises, quand il s'agit d'opérations financières.

**Article 53**

Lorsque la naissance et le règlement des créances ou des dettes s'effectuent dans le même exercice, les écarts constatés par rapport aux valeurs d'entrée, en raison de la variation des cours de change, constituent des pertes ou des gains de change à inscrire respectivement dans les charges financières ou les produits financiers de l'exercice.

Il en est de même, quelle que soit l'échéance des créances et des dettes libellées en monnaies étrangères, dès lors qu'une opération de couverture a été conclue à leur sujet au cours de l'exercice et dans la limite du montant de cette couverture.

**Article 54**

Lorsque les créances et les dettes libellées en monnaies étrangères subsistent au bilan à la date de clôture de l'exercice, leur enregistrement initial est corrigé sur la base du dernier cours de change à cette date.

Les différences entre les valeurs initialement inscrites dans les comptes (coûts " historiques ") et celles résultant de la conversion à la date de l'inventaire majorent ou diminuent les montants initiaux et constituent :

- des pertes probables, dans le cas de majoration des dettes ou de minoration des créances,
- des gains latents, dans le cas de majoration des créances ou de minoration des dettes.

Ces différences sont inscrites directement au bilan dans des comptes d'écarts de conversion à l'actif (pertes probables) ou du passif (gains latents).

Les gains latents n'interviennent pas dans la formation du résultat. Les pertes probables entraînent la constitution d'une provision pour pertes de change.

**Article 55**

A la date de règlement des créances et des dettes, les pertes et les gains de change à cette date sont constatés par rapport à leur coût historique.

**Article 56**

Par dérogation et à titre exceptionnel, lorsqu'un emprunt est contracté ou qu'un prêt est consenti à l'étranger pour une période supérieure à un an, la perte ou le gain résultant à la clôture de l'exercice de l'emprunt ou du prêt en devises doit être étalé sur la durée restant à courir jusqu'au dernier remboursement ou encaissement, en proportion des remboursements ou encaissements à venir prévus au contrat. Le gain futur total ou la perte future totale est recalculé à la clôture de chaque exercice et le montant potentiel est mentionné dans l'Etat annexé.

**Article 57**

Lorsque les opérations traitées en monnaies étrangères sont telles qu'elles concourent à une position globale de change au sein de l'entreprise, le montant de la dotation à la provision pour pertes de change est limité à l'excédent des pertes probables sur les gains latents afférents aux éléments inclus dans cette position.

Pour l'application de cette disposition, la position globale de change s'entend de la situation, devise par devise, de toutes les opérations engagées contractuellement par l'entreprise, même si elles n'ont pas encore été inscrites dans les comptes. De plus, le calcul du montant de la provision pour pertes de change doit être ajusté en fonction de l'échéance des éléments inclus dans la position globale de change.

**Article 58**

Quand elles subsistent au bilan, les disponibilités en devises sont converties en unité monétaire légale du pays sur la base du dernier cours de change connu à la date de clôture de l'exercice et les écarts constatés sont inscrits directement dans les produits et les charges de l'exercice comme gains de change ou pertes de change.

**Article 59**

Le résultat de chaque exercice est indépendant de celui qui le précède et de celui qui le suit ; pour sa détermination, il convient de lui rattacher et de lui imputer tous les événements et toutes les opérations qui lui sont propres et ceux-là seulement.

**Article 60**

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

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

partiel puisse s'insérer normalement dans le bénéfice global prévisionnel de l'opération dans son ensemble.

**Article 61**

Les produits et les charges concernant des exercices antérieurs sont enregistrés, selon leur nature, comme les produits et les charges de l'exercice en cours et participent à la formation du résultat d'exploitation, financier ou hors activités ordinaires de cet exercice. Ils doivent faire l'objet d'une mention spécifique dans l'Etat annexé.

**Article 62**

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

La différence entre valeurs réévaluées et valeurs nettes précédemment comptabilisées constitue, pour l'ensemble des éléments réévalués, l'écart de réévaluation.

L'écart de réévaluation est inscrit distinctement au passif du bilan dans les capitaux propres.

**Article 63**

La valeur réévaluée d'un élément ne peut, en aucun cas, dépasser sa juste valeur, à la date prise en compte pour point de départ de la réévaluation, c'est-à-dire sa valeur actuelle, telle qu'elle est définie à l'article 42 ci-dessus.

**Article 64**

La valeur réévaluée des immobilisations amortissables sert de base au calcul des amortissements sur la durée d'utilisation restant à courir depuis l'ouverture de l'exercice de réévaluation, sauf révision du plan d'amortissement, en application des dispositions de l'alinéa 4 de l'article 45 du présent Acte Uniforme.

**Article 65**

L'écart de réévaluation ne peut être incorporé au résultat de l'exercice de réévaluation. Il n'est pas distribuable ; il peut être incorporé en tout ou partie au capital.

## CHAPITRE V :

## VALEUR PROBANTE DES DOCUMENTS, CONTRÔLE DES COMPTES, COLLECTE ET PUBLICITE DES INFORMATIONS COMPTABLES

**Article 66**

Le livre-journal et le livre d'inventaire sont cotés, paraphés et numérotés de façon continue par l'autorité compétente de chaque Etat-partie concerné.

**Article 67**

Dans les entreprises qui ont recours à la technique de l'informatique pour la tenue de leur comptabilité, des documents informatiques écrits peuvent tenir lieu de journal et de livre d'inventaire ; dans ce cas, ils doivent être identifiés, numérotés et datés, dès leur établissement, par des moyens légaux offrant toute garantie de respect de la chronologie des opérations, de l'irréversibilité et de la durabilité des enregistrements comptables.

**Article 68**

La comptabilité régulièrement tenue peut être admise en justice pour servir de preuve entre les entreprises pour faits de commerce ou autres.

Si elle a été irrégulièrement tenue, elle ne peut être invoquée par son auteur à son profit.

**Article 69**

L'entreprise détermine, sous sa responsabilité, les procédures nécessaires à la mise en place d'une organisation comptable permettant aussi bien un contrôle interne fiable que le contrôle externe, par l'intermédiaire, le cas échéant, de commissaires aux comptes, de la réalité des opérations et de la qualité des comptes, tout en favorisant la collecte des informations.

**Article 70**

Dans les entreprises qui désignent, volontairement ou obligatoirement, des commissaires aux comptes, ces derniers certifient, conformément aux dispositions de l'Acte uniforme relatif au droit des sociétés commerciales et du groupement d'intérêt économique sur la mission du commissaire aux comptes, que les états financiers sont réguliers et sincères et donnent une image fidèle du patrimoine, de la situation financière et du résultat de l'exercice écoulé.

**Article 71**

A la clôture de chaque exercice, les organes d'administration ou de direction, selon le cas, dressent l'inventaire et les états financiers, conformément aux dispositions des chapitres précédents, et établissent un rapport de gestion ainsi qu'un bilan social, le cas échéant.

Le rapport de gestion expose la situation de l'entreprise durant l'exercice écoulé, ses perspectives de développement ou son évolution prévisible et, en particulier, les perspectives de continuation de l'activité, l'évolution de la situation de trésorerie et le plan de financement.

Les événements importants, survenus entre la date de clôture de l'exercice et la date à laquelle il est établi, doivent également être mentionnés.

Tous ces documents ainsi que la liste des conventions réglementées sont transmis aux commissaires aux comptes, quarante-cinq jours, au moins, avant la date de l'Assemblée générale.

**Article 72**

Les états financiers annuels et le rapport de gestion établis par les organes d'administration ou de direction, selon les cas, sont soumis à l'approbation des actionnaires ou des associés dans le délai de six mois à compter de la date de clôture de l'exercice.

**Article 73**

Les entreprises se conforment aux mesures communes de communication des informations aux actionnaires ou aux associés et de publicité des états financiers annuels ainsi qu'à celles prévues, pour les sociétés cotées, à la fin du premier semestre, conformément aux dispositions spécifiques aux sociétés anonymes faisant appel public à l'épargne exposées dans l'Acte Uniforme relatif au droit des sociétés commerciales et du groupement d'intérêt économique.

# TITRE II :
# DES COMPTES CONSOLIDES ET DES COMPTES COMBINES

## CHAPITRE I :
## COMPTES CONSOLIDES

### Article 74

Toute entreprise, qui a son siège social ou son activité principale dans l'un des Etats-parties et qui contrôle de manière exclusive ou conjointe une ou plusieurs autres entreprises, ou qui exerce sur elles une influence notable, établit et publie chaque année les états financiers consolidés de l'ensemble constitué par toutes ces entreprises ainsi qu'un rapport sur la gestion de cet ensemble.

S'il s'agit d'une société anonyme faisant appel public à l'épargne, la société dominante est tenue également de publier un tableau d'activité et de résultats ainsi qu'un rapport d'activité pour l'ensemble consolidé dans les quatre mois qui suivent la fin du premier semestre de l'exercice, accompagnés d'un rapport du commissaire aux comptes sur la sincérité des informations données, dans les mêmes conditions que celles prévues pour les comptes personnels des entreprises. Dans ce cas, la société dominante est dispensée des obligations de même nature relevant de l'application de l'article 73 ci-dessus.

### Article 75

L'établissement et la publication des états financiers consolidés sont à la charge des organes d'administration, de direction ou de surveillance de l'entreprise dominante de l'ensemble consolidé, dite entreprise consolidante.

### Article 76

L'obligation de consolidation subsiste même si l'entreprise consolidante est elle-même sous contrôle exclusif ou conjoint d'une ou de plusieurs entreprises ayant leur siège social et leur activité principale en dehors de l'espace économique formé par les Etats-parties. L'identité de cette ou de ces entreprises est signalée dans l'Etat annexé des états financiers personnels de la société consolidante de l'espace économique formé par les Etats-parties ainsi que dans l'Etat annexé consolidé.

### Article 77

Les entreprises dominantes de l'espace juridique formé par les Etats-parties qui sont, elles-mêmes, sous le contrôle d'une autre entreprise de cet espace soumise à une obligation de consolidation, sont dispensées de l'établissement et de publication d'états financiers consolidés.

Toutefois, cette exemption ne peut être invoquée dans les trois cas suivants :

- si les deux entreprises ont leur siège social dans deux régions différentes de l'espace OHADA ;
- si l'entreprise fait appel public à l'épargne;
- si des états financiers consolidés sont exigés par un ensemble d'actionnaires représentant au moins le dixième du capital de l'entreprise dominante.

Les " régions de l'espace OHADA" s'entendent des ensembles économiques institutionnalisés formés par plusieurs Etats-parties telles la Communauté Economique et Monétaire de l'Afrique Centrale, l'Union Economique et Monétaire Ouest Africaine...

**Article 78**

**Le contrôle exclusif par une entreprise résulte :**

- **soit de la détention directe ou indirecte de la majorité des droits de vote dans une autre entreprise ;**
- **soit de la désignation, pendant deux exercices successifs, de la majorité des membres des organes d'administration, de direction ou de surveillance d'une autre entreprise ; l'entreprise consolidante est présumée avoir effectué cette désignation lorsqu'elle a disposé au cours de cette période, directement ou indirectement, d'une fraction supérieure à quarante pour cent des droits de vote et qu'aucun autre associé ne détenait, directement ou indirectement, une fraction supérieure à la sienne ;**
- **soit du droit d'exercer une influence dominante sur une entreprise en vertu d'un contrat ou de clauses statutaires, lorsque le droit applicable le permet et que l'entreprise consolidante est associée de l'entreprise dominée.**

**Le contrôle conjoint est le partage du contrôle d'une entreprise, exploitée en commun par un nombre limité d'associés, de sorte que les décisions résultent de leur accord.**

**L'influence notable sur la gestion et la politique financière d'une autre entreprise est présumée lorsqu'une entreprise dispose, directement ou indirectement, d'une fraction au moins égale au cinquième des droits de vote de cette autre entreprise.**

**Article 79**

**Les états financiers consolidés comprennent le Bilan, le Compte de résultat, le Tableau financier des ressources et des emplois de l'exercice ainsi que l'État annexé.**

**Ils forment un tout indissociable et sont établis conformément aux règles et conventions retenues dans le Système comptable OHADA.**

**Ils sont présentés, conformément aux modèles fixés par le Système comptable OHADA pour les comptes personnels des entreprises, Système normal, avec en complément les rubriques et postes spécifiques liés à la consolidation, notamment " Ecarts d'acquisition ", " Intérêts minoritaires ".**

**Article 80**

**Les comptes des entreprises placées sous le contrôle exclusif de l'entreprise consolidante sont consolidés par intégration globale.**

**Les comptes des entreprises contrôlées conjointement avec d'autres associés par l'entreprise consolidante sont consolidés par intégration proportionnelle.**

**Les comptes des entreprises sur lesquelles l'entreprise consolidante exerce une influence notable sont consolidés par mise en équivalence.**

**Article 81**

**Dans l'intégration globale, le bilan consolidé reprend les éléments du patrimoine de l'entreprise consolidante, à l'exception des titres des entreprises consolidées à la valeur comptable desquels sont substitués les différents éléments actifs et passifs, constitutifs des capitaux propres de ces entreprises, déterminés d'après les règles de consolidation.**

**Dans l'intégration proportionnelle est substituée à la valeur comptable de ces titres la fraction représentative des intérêts de l'entreprise consolidante - ou des entreprises détentrices - dans les différents éléments actifs et passifs, constitutifs des capitaux propres de ces entreprises, déterminés d'après les règles de consolidation.**

Dans la mise en équivalence, est substituée à la valeur comptable des titres détenus la part qu'ils représentent dans les capitaux propres, déterminée d'après les règles de consolidation des entreprises concernées.

**Article 82**

L'écart de première consolidation est constaté par différence entre le coût d'acquisition des titres d'une entreprise consolidée et la part des capitaux propres que représentent ces titres pour la société consolidante, y compris le résultat de l'exercice réalisé à la date d'entrée de la société dans le périmètre de consolidation.

L'écart de première consolidation d'une entreprise est en priorité réparti dans les postes appropriés du bilan consolidé sous forme d'"écarts d'évaluation" ; la partie non affectée de cet écart est inscrite à un poste particulier d'actif ou de passif du bilan consolidé constatant un " écart d'acquisition ".

L'écart non affecté est rapporté au compte de résultat, conformément à un plan d'amortissement ou de reprise de provisions.

**Article 83**

Lorsque l'écart de première consolidation ne peut être ventilé, par suite de l'ancienneté des entreprises entrant pour la première fois dans le périmètre de consolidation, cet écart peut être imputé directement sur les capitaux propres consolidés à l'ouverture de l'exercice d'incorporation de ces entreprises.

Toutes explications sur le traitement de l'écart susvisé doivent être données dans l'État annexé consolidé.

**Article 84**

Le chiffre d'affaires consolidé est égal au montant des ventes de produits et services liés aux activités courantes de l'ensemble constitué par les entreprises consolidées par intégration. Il comprend, après élimination des opérations internes à l'ensemble consolidé :

1. le montant net, après retraitements éventuels, du chiffre d'affaires réalisé par les entreprises consolidées par intégration globale ;
2. la quote-part de l'entreprise ou des entreprises détentrices dans le montant net, après retraitements éventuels, du chiffre d'affaires réalisé par les entreprises consolidées par intégration proportionnelle.

**Article 85**

Le compte de résultat consolidé comprend :

1. les éléments constitutifs :
   a) du résultat de l'entreprise consolidante,
   b) du résultat des entreprises consolidées par intégration globale,
   c) de la fraction du résultat des entreprises consolidées par intégration proportionnelle, représentative des intérêts de l'entreprise consolidante ou des autres entreprises détentrices incluses dans l'ensemble consolidé ;
2. la fraction du résultat des entreprises consolidées par mise en équivalence, représentative soit des intérêts directs ou indirects de l'entreprise consolidante, soit des intérêts de l'entreprise ou des entreprises détentrices incluses dans l'ensemble consolidé.

**Article 86**

La consolidation impose :

a) le classement des éléments d'actif et de passif ainsi que des éléments de charges et de produits des entreprises consolidées par intégration, selon le plan de classement retenu pour la consolidation ;

b) l'élimination de l'incidence sur les comptes des écritures passées pour la seule application des législations fiscales;

c) l'élimination des résultats internes à l'ensemble consolidé, y compris les dividendes ;

d) la constatation de charges, lorsque les impositions afférentes à certaines distributions prévues entre des entreprises consolidées par intégration ne sont pas récupérables, ainsi que la prise en compte des réductions d'impôts, lorsque des distributions prévues en font bénéficier des entreprises consolidées par intégration ;

e) l'élimination des comptes réciproques des entreprises consolidées par intégration globale ou proportionnelle.

L'entreprise consolidante peut omettre d'effectuer certaines des opérations décrites au présent article, lorsqu'elles sont d'incidence négligeable sur le patrimoine, la situation financière et le résultat de l'ensemble constitué par les entreprises comprises dans la consolidation.

**Article 87**

L'écart constaté d'un exercice à l'autre et qui résulte de la conversion en unité monétaire légale du pays des comptes d'entreprises étrangères est, selon la méthode de conversion retenue, inscrit distinctement soit dans les capitaux propres consolidés, soit au compte de résultat consolidé.

**Article 88**

Lorsque des capitaux sont reçus en application de contrats d'émission ne prévoyant ni de remboursement à l'initiative du prêteur, ni de rémunération obligatoire en cas d'absence ou d'insuffisance de bénéfice, ceux-ci peuvent être inscrits au bilan consolidé à un poste de capitaux propres.

Les biens détenus par des organismes qui sont soumis à des règles d'évaluation, fixées par des lois particulières, sont maintenus dans les comptes consolidés à la valeur qui résulte de l'application de ces règles.

**Article 89**

Le Bilan consolidé est présenté, selon le modèle prévu dans le Système comptable OHADA pour les comptes personnels, Système normal, en faisant toutefois distinctement apparaître :

- les écarts d'acquisition ;
- les titres mis en équivalence ;
- la part des associés minoritaires (intérêts minoritaires) ;
- les impôts différés.

**Article 90**

Le compte de résultat consolidé est présenté, selon le modèle du Système normal, en faisant distinctement apparaître :

- le résultat net de l'ensemble des entreprises consolidées par intégration ;
- la quote-part des résultats nets des entreprises consolidées par mise en équivalence ;
- la part des associés minoritaires et la part de l'entreprise consolidante dans le résultat net.

**Article 91**

Le Compte de résultat consolidé peut être accompagné d'une présentation des produits et des charges classés selon leur destination, sur décision prise par l'entreprise consolidante.

b) l'élimination de l'incidence sur les comptes des écritures passées pour la seule application des législations fiscales;

c) l'élimination des résultats internes à l'ensemble consolidé, y compris les dividendes ;

d) la constatation de charges, lorsque les impositions afférentes à certaines distributions prévues entre des entreprises consolidées par intégration ne sont pas récupérables, ainsi que la prise en compte des réductions d'impôts, lorsque des distributions prévues en font bénéficier des entreprises consolidées par intégration ;

e) l'élimination des comptes réciproques des entreprises consolidées par intégration globale ou proportionnelle.

L'entreprise consolidante peut omettre d'effectuer certaines des opérations décrites au présent article, lorsqu'elles sont d'incidence négligeable sur le patrimoine, la situation financière et le résultat de l'ensemble constitué par les entreprises comprises dans la consolidation.

**Article 87**

L'écart constaté d'un exercice à l'autre et qui résulte de la conversion en unité monétaire légale du pays des comptes d'entreprises étrangères est, selon la méthode de conversion retenue, inscrit distinctement soit dans les capitaux propres consolidés, soit au compte de résultat consolidé.

**Article 88**

Lorsque des capitaux sont reçus en application de contrats d'émission ne prévoyant ni de remboursement à l'initiative du prêteur, ni de rémunération obligatoire en cas d'absence ou d'insuffisance de bénéfice, ceux-ci peuvent être inscrits au bilan consolidé à un poste de capitaux propres.

Les biens détenus par des organismes qui sont soumis à des règles d'évaluation, fixées par des lois particulières, sont maintenus dans les comptes consolidés à la valeur qui résulte de l'application de ces règles.

**Article 89**

Le Bilan consolidé est présenté, selon le modèle prévu dans le Système comptable OHADA pour les comptes personnels, Système normal, en faisant toutefois distinctement apparaître :

- les écarts d'acquisition ;
- les titres mis en équivalence ;
- la part des associés minoritaires (intérêts minoritaires) ;
- les impôts différés.

**Article 90**

Le compte de résultat consolidé est présenté, selon le modèle du Système normal, en faisant distinctement apparaître :

- le résultat net de l'ensemble des entreprises consolidées par intégration ;
- la quote-part des résultats nets des entreprises consolidées par mise en équivalence ;
- la part des associés minoritaires et la part de l'entreprise consolidante dans le résultat net.

**Article 91**

Le Compte de résultat consolidé peut être accompagné d'une présentation des produits et des charges classés selon leur destination, sur décision prise par l'entreprise consolidante.

comptes consolidés sont établis sur la base de comptes intermédiaires contrôlés par un commissaire aux comptes ou, s'il n'en est point, par un professionnel chargé du contrôle des comptes.

**Article 98**

L'absence d'information ou une information insuffisante relative à une entreprise entrant dans le périmètre de consolidation ne remet pas en cause l'obligation pour la société dominante d'établir et de publier des comptes consolidés. Dans ce cas exceptionnel, elle est tenue de signaler le caractère incomplet des comptes consolidés.

**Article 99**

Un rapport sur la gestion de l'ensemble consolidé expose la situation de l'ensemble constitué par les entreprises comprises dans la consolidation, son évolution prévisible, les événements importants survenus entre la date de clôture de l'exercice de consolidation et la date à laquelle les comptes consolidés sont établis ainsi que ses activités en matière de recherche et de développement.

**Article 100**

Lorsqu'une entreprise établit des états financiers consolidés, les commissaires aux comptes certifient que ces états sont réguliers et sincères et donnent une image fidèle du patrimoine, de la situation financière ainsi que du résultat de l'ensemble constitué par les entreprises comprises dans la consolidation. Ils vérifient, le cas échéant, la sincérité et la concordance avec les états financiers consolidés des informations données dans le rapport de gestion.

La certification des états financiers consolidés est délivrée notamment après examen des travaux des commissaires aux comptes des entreprises comprises dans la consolidation ou, s'il n'en est point, des professionnels chargés du contrôle des comptes desdites entreprises ; ceux-ci sont libérés du secret professionnel à l'égard des commissaires aux comptes de l'entreprise consolidante.

**Article 101**

Les états financiers consolidés régulièrement approuvés, le rapport de gestion de l'ensemble consolidé ainsi que le rapport du commissaire aux comptes font l'objet, de la part de l'entreprise qui a établi les comptes consolidés, d'une publicité effectuée selon les modalités prévues par l'article 73 du présent Acte Uniforme.

**Article 102**

Le tableau d'activité et de résultats prévu à l'article 74 ci-dessus indique le montant net du chiffre d'affaires et le résultat des activités ordinaires avant impôts de l'ensemble consolidé. Chacun des postes du tableau comporte l'indication du chiffre relatif au poste correspondant de l'exercice précédent et du premier semestre de cet exercice.

Le rapport d'activité semestriel commente les données relatives au chiffre d'affaires et au résultat du premier semestre. Il décrit également l'activité de l'ensemble consolidé au cours de cette période ainsi que l'évolution prévisible de cette activité jusqu'à la clôture de l'exercice. Les événements importants survenus au cours du semestre écoulé sont également relatés dans ce rapport.

## CHAPITRE II :

## COMPTES COMBINES

**Article 103**

Les entreprises, qui constituent dans une région de l'espace OHADA, un ensemble économique soumis à un même centre stratégique de décision situé hors de cette région, sans qu'existent entre elles des liens juridiques de domination, établissent et présentent des états financiers, dénommés " états financiers combinés ", comme s'il s'agissait d'une seule entreprise.

A l'effet d'identifier les entreprises susceptibles d'entrer dans la formation d'un tel ensemble, toute entreprise placée, en dernier ressort, sous contrôle exclusif ou conjoint d'une personne morale doit en faire mention dans l'Etat annexé faisant partie de ses états financiers annuels personnels.

Chacune de ces entreprises est tenue de préciser, dans l'état annexé, l'entreprise de l'Etat-partie chargée de l'établissement des comptes combinés.

Ces états financiers doivent impérativement être établis suivant les règles et méthodes spécifiques aux comptes combinés du présent Acte Uniforme.

En outre, le Conseil des ministres de l'OHADA pourra être amené à imposer l'établissement de comptes combinés à des groupes d'entités situés au sein de l'espace OHADA, dont la cohésion repose sur certains éléments objectifs permettant de justifier l'établissement et la présentation de tels comptes.

**Article 104**

L'établissement et la présentation des états financiers combinés obéissent aux règles prévues en matière de comptes consolidés, sous réserve des dispositions des articles 105 à 109 ci-après.

**Article 105**

Le périmètre de combinaison englobe toutes les entreprises d'une même région de l'espace OHADA satisfaisant à des critères d'unicité et de cohésion caractérisant l'ensemble économique formé, quels que soient leur activité, leur forme juridique ou leur objet, lucratif ou non.

**Article 106**

Les éléments objectifs visés à l'article 103, dernier alinéa ci-dessus, consistent en des critères d'unicité et de cohésion pouvant relever des cas suivants :

- entreprises dirigées par une même personne morale ou par un même groupe de personnes ayant des intérêts communs;
- entreprises appartenant aux secteurs coopératif ou mutualiste et constituant un ensemble homogène à stratégie et direction communes ;
- entreprises faisant partie d'un même ensemble, non rattachées juridiquement à la société holding mais ayant la même activité et étant placées sous la même autorité ;
- entreprises ayant entre elles des structures communes ou des relations contractuelles suffisamment étendues pour engendrer un comportement économique coordonné dans le temps;
- entreprises liées entre elles par un accord de partage de résultats ou par toute autre convention, suffisamment contraignant et exhaustif pour que la combinaison de leurs comptes soit plus représentative de leurs activités et de leurs opérations que les comptes personnels de chacune d'elles.

**Article 107**

Les capitaux propres combinés sont établis dans les conditions suivantes :

- en l'absence de liens de participation entre les entreprises incluses dans le périmètre de combinaison, les capitaux

propres combinés représentent le cumul des capitaux propres retraités de ces entreprises ;

- s'il existe des liens de capital entre des entreprises incluses dans le périmètre de combinaison, le montant des titres de participation qui figure à l'actif de l'entreprise détentrice est imputé sur les capitaux propres combinés ;
- si les entreprises incluses dans le périmètre de combinaison sont la propriété d'une personne physique ou d'un groupe de personnes physiques, la part des autres associés dans les capitaux propres et dans le résultat de ces entreprises sera traitée sous forme d'intérêts minoritaires ;
- d'une façon plus générale, lorsque la cohésion d'un ensemble d'entreprises résulte d'une unicité de direction, de l'exercice d'une activité commune au sein d'un ensemble plus large d'entreprises, d'une intégration opérationnelle des différentes entreprises ou de circonstances équivalentes, il est nécessaire de distinguer les associés constituant des ayants droit aux capitaux propres combinés et les associés considérés comme tiers vis-à-vis de ces capitaux. La distinction entre ces deux catégories d'associés permet d'apprécier les intérêts minoritaires à retenir au bilan et au compte de résultat issus de la combinaison des comptes de l'ensemble économique considéré.

**Article 108**

Lorsque le lien de capital entre deux ou plusieurs entreprises dont les comptes sont combinés est d'un niveau suffisant pour justifier la consolidation entre elles, il est maintenu au bilan combiné les écarts d'évaluation et d'acquisition inscrits dans les comptes consolidés.

**Article 109**

L'État annexé des comptes combinés précise notamment :

- la nature des liens à l'origine de l'établissement des comptes combinés ;
- la liste des entreprises incluses dans le périmètre de combinaison et les modalités de détermination de ce périmètre ;
- la qualité des ayants droit aux capitaux propres et des éventuels bénéficiaires d'intérêts minoritaires ;
- les régimes de taxation des résultats inhérents aux diverses formes juridiques des entreprises incluses dans le périmètre de combinaison.

**Article 110**

Les états financiers combinés font l'objet d'un rapport sur la gestion de l'ensemble combiné, et d'une certification du ou des commissaires aux comptes, suivant les mêmes principes et modalités que ceux prévus pour les états financiers consolidés.

## TITRE III :
## DES DISPOSITIONS PENALES

**Article 111**

**Encourent une sanction pénale les entrepreneurs individuels et les dirigeants sociaux qui :**

- **n'auront pas, pour chaque exercice social, dressé l'inventaire et établi les états financiers annuels ainsi que, le cas échéant, le rapport de gestion et le bilan social ;**
- **auront sciemment, établi et communiqué des états financiers ne délivrant pas une image fidèle du patrimoine, de la situation financière et du résultat de l'exercice.**

**Les infractions prévues par le présent Acte uniforme seront punies conformément aux dispositions du Droit pénal en vigueur dans chaque Etat-partie.**

## TITRE IV :
## DES DISPOSITIONS FINALES

**Article 112**

**Sont abrogées à compter de la date d'entrée en vigueur du présent Acte Uniforme et de son Annexe toutes dispositions contraires.**

**Article 113**

**Le présent Acte Uniforme auquel est annexé le Système comptable OHADA sera publié au Journal Officiel de l'OHADA et des États-parties. Il entrera en vigueur :**

- **pour les "comptes personnels des entreprises", le 1er janvier 2001: opérations et comptes de l'exercice ouvert à cette date ;**
- **pour les "comptes consolidés" et les "comptes combinés" le 1er janvier 2002: opérations et comptes de l'exercice ouvert à cette date.**

# DEUXIÈME PARTIE :
# SYSTÈME COMPTABLE OHADA

## CHAPITRE 1 : PLAN DE COMPTES

### SECTION 1 : CLASSEMENT ET CODIFICATION DES COMPTES

Les comptes sont identifiés par un numéro auquel est rattaché un intitulé. Ces deux identifiants sont nécessaires pour enregistrer et suivre les opérations en comptabilité.

Cette codification des comptes est comprise dans le champ de la normalisation comptable impérative, à l'exception de la classe 9 qui est d'application facultative.

#### A - RÉPARTITION DES OPÉRATIONS DANS LES CLASSES DE COMPTES

Le Système comptable OHADA retient une codification décimale des comptes avec neuf classes ayant les codes 1 à 9. Les huit premières classes sont réservées à la comptabilité générale tandis que la comptabilité des engagements et la comptabilité analytique de gestion (CAGE) se partagent la dernière classe.

**1. Comptabilité générale**

Les classes 1 à 5 se rapportent aux comptes de bilan :

**Classe 1 :** comptes de ressources durables (capitaux propres et dettes financières) ;

**Classe 2 :** comptes de l'actif immobilisé (charges immobilisées et immobilisations incorporelles, corporelles et financières) ;

**Classe 3 :** comptes de stocks ;

**Classe 4 :** comptes de tiers (créances de l'actif circulant et dettes du passif circulant) ;

**Classe 5 :** comptes de trésorerie (titres de placement, valeurs à encaisser, comptes bancaires et caisse).

Les composantes du résultat sont, d'une part, les classes 6 et 7 enregistrant les charges et les produits des activités ordinaires et, d'autre part, la classe 8 réservée aux comptes des autres charges et des autres produits ;

**Classe 6 :** comptes de charges des activités ordinaires (charges d'exploitation et charges financières) ;

**Classe 7 :** comptes de produits des activités ordinaires (produits d'exploitation et produits financiers) ;

**Classe 8 :** comptes des autres charges et des autres produits (participations des travailleurs, subventions d'équilibre, etc.).

**2. Comptabilité des engagements et Comptabilité analytique de gestion**

La classe 9 a été réservée aux opérations de la comptabilité des engagements et à la comptabilité analytique de gestion.

#### B - STRUCTURE DÉCIMALE DES COMPTES

Cette codification procède d'une classification à structure décimale permettant :

- de subdiviser tout compte ;
- de regrouper par grandes familles les opérations de nature relativement homogènes ;
- d'accéder à des niveaux plus ou moins détaillés d'analyse des opérations ;
- de faciliter le développement des applications informatiques afférentes au traitement automatisé des comptes et opérations ;
- et de servir les postes et rubriques entrant dans la confection des documents de synthèse normalisés.

La codification du Système comptable OHADA est aménagée de sorte à établir des constantes et des parallélismes susceptibles d'aider à mémoriser et à comprendre les comptes.

**1. Constantes**

**Le premier et le dernier chiffre du code d'un compte peuvent avoir une signification particulière.**

*Rôle du premier chiffre*

**Le numéro de chacune des classes 1 à 9 constitue le premier chiffre des numéros de la classe considérée. Les chiffres occupant les autres positions au sein de la codification caractérisent, de la gauche vers la droite, les niveaux d'affinement plus développés relatifs aux comptes principaux, sous-comptes et comptes divisionnaires. Le numéro d'un compte divisionnaire commence toujours par celui du compte ou sous-compte dont il constitue une subdivision.**

*Rôle de toute terminaison sauf le 9 dans les comptes à deux chiffres*

**Dans les comptes à deux chiffres, les terminaisons autres que le 9 servent au regroupement en fonction des catégories d'opérations.**

*Rôle de la terminaison 9 dans les comptes à deux chiffres*

**Dans les comptes de bilan, la terminaison 9 dans les comptes à deux chiffres a pour rôle d'identifier les dépréciations provisionnées des classes correspondantes (exemples : 19 - Provisions financières pour risques et charges, 39 - Dépréciations des stocks).**

**La terminaison 9 joue un rôle similaire dans les comptes de gestion relevant des classes 6 et 7 dans la mesure où elle se rapporte aux opérations concernant les provisions.**

*Rôle de toute terminaison 9 dans les comptes à trois chiffres et plus.*

**Le chiffre 9 en troisième ou quatrième position annonce, tant pour ce qui concerne les comptes du bilan que les comptes de gestion, le solde inversé des opérations par rapport :**

- **aux opérations couvertes par le compte de niveau immédiatement supérieur et classées dans les subdivisions se terminant par 1 à 8. (Exemple : 6059 - Rabais, remises et ristournes obtenus sur autres achats par rapport à 605 - autres achats ; compte 409 - Fournisseurs débiteurs par rapport au compte 40 - Fournisseurs d'exploitation et comptes rattachés) ;**
- **à la nature des comptes de la catégorie (Exemples : comptes 6041, 6042, 6043, 6044, 6045, 6046, 6047, par rapport au compte 6049 - Rabais ristournes et remises obtenus sur achats de matières et fournitures consommables ; comptes 411 à 418, par rapport au compte 419 - Clients créditeurs).**

**La codification du Système comptable OHADA fait cependant exception à cette règle en ce qui concerne les comptes de la classe 2.**

*Rôle des terminaisons 1 à 8 dans les comptes à trois chiffres et plus.*

**Dans les comptes dont le numéro est constitué d'au moins trois chiffres, les terminaisons 1 à 8 servent généralement à détailler les opérations subordonnées au niveau immédiatement supérieur.**

**Il convient de noter cependant qu'en ce qui concerne les comptes de gestion, la terminaison 8 de ce sous-ensemble de comptes, regroupe les opérations autres que celles prévues dans les comptes du même niveau et dont la terminaison va de 1 à 7. (exemples : 758 - Produits divers, 668 - Autres charges sociales, 7078 - Autres produits accessoires, etc.).**

**Aucune signification particulière n'est attachée au zéro en tant que terminaison placée en troisième ou quatrième position dans la codification propre au Système comptable OHADA.**

*Autres constantes*

**Elles résultent de la ventilation des sous-comptes 409 et 419 conformément aux comptes 40 et 41. De même, les comptes 28 et 29 ont été développés eu égard à la structure des comptes de la classe 2.**

**Le chiffre 3, caractéristique des stocks, est utilisé dans les comptes 603 et 73, pour identifier parmi les comptes de gestion, les variations de stocks de biens achetés et de biens produits.**

**2. Parallélismes**

■ *entre charges et produits liés aux activités ordinaires*

| | | | |
|---|---|---|---|
| 601 | Achats de marchandises | 701 | Ventes de marchandises |
| 602 | Achats de matières premières | 702 | Ventes de produits finis |
| 65 | Autres charges | 75 | Autres produits |
| 697 | Dotations aux provisions financières | 797 | Reprises de provisions financières |

■ *entre autres charges et autres produits*

Les comptes à deux chiffres à terminaison impaire désignent les charges et ceux à terminaison paire les produits.

| | | | |
|---|---|---|---|
| 81 | Valeurs comptables des cessions d'immobilisations | 82 | Produits des cessions d'immobilisations |
| 83 | Charges hors activités ordinaires | 84 | Produits hors activités ordinaires |
| 85 | Dotations hors activités ordinaires | 86 | Reprises hors activités ordinaires |

## SECTION 2 : ORGANISATION DU PLAN DE COMPTES DE L'ENTREPRISE

### A – PLAN DE COMPTES ET NOMENCLATURES

Le plan de comptes du Système comptable OHADA est l'ensemble des comptes définis et identifiés par un numéro et un intitulé.

Toute entreprise non financière exerçant des activités au sein de l'espace économique formé par les Etats-Parties, dit espace OHADA, doit recourir au plan de comptes normalisés dont la liste figure dans le Système comptable OHADA.

Au demeurant, la codification de base du Système comptable OHADA est limitée, dans la mesure où les comptes divisionnaires atteignent au plus quatre chiffres.

En vertu des dispositions du présent l'Acte Uniforme, le plan de comptes de chaque entreprise doit être suffisamment détaillé pour permettre l'enregistrement des opérations. Lorsque les comptes prévus par le Système comptable OHADA ne suffisent pas à l'entreprise pour enregistrer distinctement toutes ses opérations, elle peut ouvrir toutes subdivisions nécessaires.

Inversement, si les comptes prévus par le Système comptable OHADA s'avéraient trop détaillés par rapport aux besoins de l'entreprise, elle peut les regrouper dans un compte global de même niveau, plus contracté, à condition que le regroupement ainsi opéré puisse au moins permettre l'établissement des états financiers annuels dans les conditions prescrites.

Les comptes étant en conséquence ouverts au regard de ses besoins spécifiques, toute entreprise peut :

- ajouter à la codification du Système comptable OHADA sa propre codification, plus analytique ;
- ou y insérer la codification nécessaire résultant des nomenclatures exigées par la Statistique nationale.

Nonobstant cette faculté donnée aux entreprises :

- la codification et l'intitulé des comptes tels qu'établis par le Système comptable OHADA doivent être respectés ;

- **lorsque certaines opérations ne peuvent pas être enregistrées dans les comptes développés selon l'ordre du plan de comptes du Système comptable OHADA, les nouveaux comptes à ouvrir sont approuvés en application des procédures en vigueur ;**
- **les entreprises ventilent leurs opérations en tant que de besoin :**
  - **selon qu'elles sont faites dans l'Etat-partie où elles ont leur siège social, dans les autres Etats de l'espace OHADA où elles ont des relations d'affaires et en dehors de cet espace, en unité monétaire légale du pays et en devises ;**
  - **selon qu'elles sont traitées à court, moyen et long terme.**

**B - SYSTÈMES COMPTABLES**

**Toute entreprise est, sauf exception liée à sa taille, soumise au Système normal de présentation des états financiers et de tenue des comptes.**

**Les entreprises dont le chiffre d'affaires et le nombre moyen de salariés à l'ouverture de l'exercice n'atteignent pas les limites fixées par l'Acte uniforme pour la mise en œuvre du Système normal, peuvent utiliser le Système allégé.**

**Le Système allégé prélève dans la liste des comptes du Système normal ceux qui sont nécessaires à la confection des documents de synthèse y afférents.**

**Les très petites entreprises, dont les recettes annuelles ne sont pas supérieures au seuil fixé par le présent Acte uniforme, sont assujetties au Système minimal de trésorerie.**

## C - CADRE COMPTABLE DU SYSTEME COMPTABLE OHADA

### COMPTABILITE GENERALE

| COMPTES DE BILAN | | | | | COMPTES DE GESTION | | |
|---|---|---|---|---|---|---|---|
| CLASSE 1 | CLASSE2 | CLASSE3 | CLASSE4 | CLASSE5 | CLASSE6 | CLASSE7 | CLASSE8 |
| Comptes de ressources durables | Comptes d'actif immobilisé | Comptes de stocks | Comptes de tiers | Comptes de trésorerie | Comptes de charges des activités ordinaires | Comptes de produits des activités ordinaires | Comptes des autres charges et autres produits |
| 10. Capital | 20. Charges immobilisées | 30. | 40. Fournisseurs et comptes rattachés | 50. Titres de placement | 60. Achats et variations de stocks | 70. Ventes | 80. |
| 11. Réserves | 21. Immobilisations incorporelles | 31. Marchandises | 41. Clients et comptes rattachés | 51. Valeurs à encaisser | 61. Transports | 71. Subventions d'exploitation | 81. Valeurs comptables des cessions d'immobilisations |
| 12. Report à nouveau | 22. Terrains | 32. Matières premières et fournitures liées | 42. Personnel | 52. Banques | 62. Services extérieurs A | 72. Production immobilisée | 82. Produits des cessions d'immobilisations |
| 13. Résultat net de l'exercice | 23. Bâtiments, installations techniques et agencements | 33. Autres approvisionnements | 43. Organismes sociaux | 53. Etablissements financiers et assimilés | 63. Services extérieurs B | 73. Variations des stocks de biens et de services produits | 83. Charges "hors activités ordinaires" |
| 14. Subventions d'investissement | 24. Matériel | 34. Produits en cours | 44. Etat et collectivités publiques | 54. Instruments de trésorerie | 64. Impôts et taxes | 74. | 84. Produits "hors activités ordinaires" |
| 15. Provisions réglementées et fonds assimilés | 25. Avances et acomptes versés sur immobilisations | 35. Services en cours | 45.Organismes internationaux | 55. | 65. Autres charges | 75.Autres produits | 85.Dotations "hors activités ordinaires" |
| 16. Emprunts et dettes assimilés | 26. Titres de participation | 36. Produits finis | 46. Associés et groupe | 56. Banques, crédits de trésorerie et d'escompte | 66. Charges de personnel | 76. | 86. Reprises "hors activités ordinaires" |
| 17.Dettes de crédit-bail et contrats assimilés | 27. Autres immobilisations financières | 37.Produits intermédiaires et résiduels | 47. Débiteurs et créditeurs divers | 57. Caisse | 67. Frais financiers et charges assimilées | 77. Revenus financiers et assimilés | 87. Participation des travailleurs |
| 18. Dettes liées à des participations et comptes de liaison des établissements et sociétés en participation | 28. Amortissements | 38. Stocks en cours de route en consignation ou en dépôt | 48. Créances et dettes "hors activités ordinaires" (HAO) | 58. Régies d'avances accréditifs et virements internes | 68. Dotations aux amortissements | 78. Transferts de charges | 88. Subventions d'équilibre |
| 19. Provisions financières pour risques et charges | 29. Provisions pour dépréciation | 39. Dépréciations des stocks | 49. Dépréciations et risques provisionnés (tiers) | 59. Dépréciations et risques provisionnés (trésorerie) | 69. Dotations aux provisions | 79. Reprises de provisions | 89. Impôts sur le résultat |

## SECTION 3 : LISTE DES COMPTES

### COMPTES DE RESSOURCES DURABLES — CLASSE 1

| | |
|---|---|
| 10 | CAPITAL |
| 11 | RÉSERVES |
| 12 | REPORT À NOUVEAU |
| 13 | RÉSULTAT NET DE L'EXERCICE |
| 14 | SUBVENTIONS D'INVESTISSEMENT |
| 15 | PROVISIONS RÉGLEMENTÉES ET FONDS ASSIMILÉS |
| 16 | EMPRUNTS ET DETTES ASSIMILÉES |
| 17 | DETTES DE CRÉDIT BAIL ET CONTRATS ASSIMILÉS |
| 18 | DETTES LIÉES À DES PARTICIPATIONS ET COMPTES DE LIAISON DES ÉTABLISSEMENTS ET SOCIÉTÉS EN PARTICIPATION |
| 19 | PROVISIONS FINANCIÈRES POUR RISQUES ET CHARGES |

**10 CAPITAL**

**101 CAPITAL SOCIAL**
- **1011 Capital souscrit, non appelé**
- **1012 Capital souscrit, appelé, non versé**
- **1013 Capital souscrit, appelé, versé, non amorti**
- **1014 Capital souscrit, appelé, versé, amorti**
- **1018 Capital souscrit soumis à des conditions particulières**

**102 CAPITAL PAR DOTATION**
- **1021 Dotation initiale**
- **1022 Dotations complémentaires**
- **1028 Autres dotations**

**103 CAPITAL PERSONNEL**

**104 COMPTE DE L'EXPLOITANT**
- **1041 Apports temporaires**
- **1042 Opérations courantes**
- **1043 Rémunérations, impôts et autres charges personnelles**
- **1047 Prélèvements d'autoconsommation**
- **1048 Autres prélèvements**

**105 PRIMES LIÉES AUX CAPITAUX PROPRES**
- **1051 Primes d'émission**
- **1052 Primes d'apport**
- **1053 Primes de fusion**
- **1054 Primes de conversion**
- **1058 Autres primes**

**106 ÉCARTS DE RÉÉVALUATION**
- **1061 Écarts de réévaluation légale**
- **1062 Écarts de réévaluation libre**

**109 ACTIONNAIRES, CAPITAL SOUSCRIT, NON APPELÉ**

**11 RÉSERVES**
- **111 RÉSERVE LÉGALE**
- **112 RÉSERVES STATUTAIRES OU CONTRACTUELLES**
- **113 RÉSERVES RÉGLEMENTÉES**
  - **1131 Réserves de plus-values nettes à long terme**
  - **1133 Réserves consécutives à l'octroi de subventions d'investissement**
  - **1138 Autres réserves réglementées**
- **118 AUTRES RÉSERVES**
  - **1181 Réserves facultatives**
  - **1188 Réserves diverses**

**12 REPORT À NOUVEAU**
- **121 REPORT À NOUVEAU CRÉDITEUR**
- **129 REPORT À NOUVEAU DÉBITEUR**
  - **1291 Perte nette à reporter**
  - **1292 Perte - Amortissements réputés différés**

**13 RÉSULTAT NET DE L'EXERCICE**
- **130 RÉSULTAT EN INSTANCE D'AFFECTATION**
  - **1301 Résultat en instance d'affectation : Bénéfice**
  - **1309 Résultat en instance d'affectation : Perte**
- **131 RÉSULTAT NET : BÉNÉFICE**
- **132 MARGE BRUTE (M.B.)**
  - **1321 Marge brute sur marchandises**
  - **1322 Marge brute sur matières**
- **133 VALEUR AJOUTÉE (V.A.)**
- **134 EXCÉDENT BRUT D'EXPLOITATION (E.B.E.)**
- **135 RÉSULTAT D'EXPLOITATION (R.E.)**
- **136 RÉSULTAT FINANCIER (R.F.)**
- **137 RÉSULTAT DES ACTIVITÉS ORDINAIRES (R.A.O.)**
- **138 RÉSULTAT HORS ACTIVITÉS ORDINAIRES (R.H.A.O.)**
- **139 RÉSULTAT NET : PERTE**

**14 SUBVENTIONS D'INVESTISSEMENT**
- **141 SUBVENTIONS D'ÉQUIPEMENT A**
  - **1411 État**
  - **1412 Régions**
  - **1413 Départements**
  - **1414 Communes et collectivités publiques décentralisées**
  - **1415 Entreprises publiques ou mixtes**
  - **1416 Entreprises et organismes privés**
  - **1417 Organismes internationaux**
  - **1418 Autres**
- **142 SUBVENTIONS D'ÉQUIPEMENT B**
- **148 AUTRES SUBVENTIONS D'INVESTISSEMENT**

**15 PROVISIONS RÉGLEMENTÉES ET FONDS ASSIMILÉS**
- **151 AMORTISSEMENTS DÉROGATOIRES**
- **152 PLUS-VALUES DE CESSION À RÉINVESTIR**
- **153 FONDS RÉGLEMENTÉS**
  - **1531 Fonds National**
  - **1532 Prélèvement pour le Budget**
- **154 PROVISION SPÉCIALE DE RÉÉVALUATION**
- **155 PROVISIONS RÉGLEMENTÉES RELATIVES AUX IMMOBILISATIONS**

1551 Reconstitution des gisements miniers et pétroliers
156 PROVISIONS RÉGLEMENTÉES RELATIVES AUX STOCKS
1561 Hausse de prix
1562 Fluctuation des cours
157 PROVISIONS POUR INVESTISSEMENT
158 AUTRES PROVISIONS ET FONDS RÉGLEMENTES
16 EMPRUNTS ET DETTES ASSIMILÉES
161 EMPRUNTS OBLIGATAIRES
1611 Emprunts obligataires ordinaires
1612 Emprunts obligataires convertibles
1618 Autres emprunts obligataires
162 EMPRUNTS ET DETTES AUPRÈS DES ÉTABLISSEMENTS DE CRÉDIT
163 AVANCES REÇUES DE L'ÉTAT
164 AVANCES REÇUES ET COMPTES COURANTS BLOQUÉS
165 DÉPÔTS ET CAUTIONNEMENTS RECUS
1651 Dépôts
1652 Cautionnements
166 INTÉRÊTS COURUS
1661 sur emprunts obligataires
1662 sur emprunts et dettes auprès des établissements de crédit
1663 sur avances reçues de l'État
1664 sur avances reçues et comptes courants bloqués
1665 sur dépôts et cautionnements reçus
1667 sur avances assorties de conditions particulières
1668 sur autres emprunts et dettes
167 AVANCES ASSORTIES DE CONDITIONS PARTICULIÈRES
1671 Avances bloquées pour augmentation du capital
1672 Avances conditionnées par l'État
1673 Avances conditionnées par les autres organismes africains
1674 Avances conditionnées par les organismes internationaux
1676 Droits du concédant exigibles en nature
168 AUTRES EMPRUNTS ET DETTES
1681 Rentes viagères capitalisées
1682 Billets de fonds
1683 Dettes consécutives à des titres empruntés
1684 Dettes du concédant exigibles en nature
1685 Emprunts participatifs
1686 Participation des travailleurs aux bénéfices
17 DETTES DE CRÉDIT - BAIL ET CONTRATS ASSIMILÉS
172 EMPRUNTS ÉQUIVALENTS DE CRÉDIT - BAIL IMMOBILIER
173 EMPRUNTS ÉQUIVALENTS DE CRÉDIT - BAIL MOBILIER
176 INTÉRÊTS COURUS
1762 sur emprunts équivalents de crédit – bail immobilier
1763 sur emprunts équivalents de crédit – bail mobilier
1768 sur emprunts équivalents d'autres contrats
178 EMPRUNTS ÉQUIVALENTS D'AUTRES CONTRATS
18 DETTES LIÉES À DES PARTICIPATIONS ET COMPTES DE LIAISON DES ÉTABLISSEMENTS ET SOCIÉTÉS EN PARTICIPATION
181 DETTES LIÉES À DES PARTICIPATIONS
1811 Dettes liées à des participations (groupe)

1812 Dettes liées à des participations (hors groupe)
182 DETTES LIÉES À DES SOCIÉTÉS EN PARTICIPATION
183 INTÉRÊTS COURUS SUR DETTES LIÉES À DES PARTICIPATIONS
184 COMPTES PERMANENTS BLOQUÉS DES ÉTABLISSEMENTS ET SUCCURSALES
185 COMPTES PERMANENTS NON BLOQUÉS DES ÉTABLISSEMENTS ET SUCCURSALES
186 COMPTES DE LIAISON CHARGES
187 COMPTES DE LIAISON PRODUITS
188 COMPTES DE LIAISON DES SOCIÉTÉS EN PARTICIPATION
19 PROVISIONS FINANCIERES POUR RISQUES ET CHARGES
191 PROVISIONS POUR LITIGES
192 PROVISIONS POUR GARANTIES DONNÉES AUX CLIENTS
193 PROVISIONS POUR PERTES SUR MARCHÉS À ACHÈVEMENT FUTUR
194 PROVISIONS POUR PERTES DE CHANGE
195 PROVISIONS POUR IMPÔTS
196 PROVISIONS POUR PENSIONS ET OBLIGATIONS SIMILAIRES
197 PROVISIONS POUR CHARGES À REPARTIR SUR PLUSIEURS EXERCICES
1971 Provisions pour grosses réparations
198 AUTRES PROVISIONS FINANCIÈRES POUR RISQUES ET CHARGES
1981 Provisions pour amendes et pénalités
1982 Provisions pour renouvellement des immobilisations (entreprises concessionnaires)
1983 Provisions de propre assureur
1988 Autres provisions financières pour risques et charges

## COMPTES D'ACTIF IMMOBILISÉ CLASSE 2

| | |
|---|---|
| 20 | CHARGES IMMOBILISÉES |
| 21 | IMMOBILISATIONS INCORPORELLES |
| 22 | TERRAINS |
| 23 | BÂTIMENTS, INSTALLATIONS TECHNIQUES ET AGENCEMENTS |
| 24 | MATÉRIEL |
| 25 | AVANCES ET ACOMPTES VERSÉS SUR IMMOBILISATIONS |
| 26 | TITRES DE PARTICIPATION |
| 27 | AUTRES IMMOBILISATIONS FINANCIÈRES |
| 28 | AMORTISSEMENTS |
| 29 | PROVISIONS POUR DÉPRÉCIATION |

**20 CHARGES IMMOBILISÉES**

**201 FRAIS D'ÉTABLISSEMENT**

**2011 Frais de constitution**
**2012 Frais de prospection**
**2013 Frais de publicité et de lancement**
**2014 Frais de fonctionnement antérieurs au démarrage**
**2015 Frais de modification du capital (fusions, scissions, transformations)**
**2016 Frais d'entrée à la Bourse**
**2017 Frais de restructuration**
**2018 Frais divers d'établissement**

**202 CHARGES À RÉPARTIR SUR PLUSIEURS EXERCICES**

**2021 Charges différées**
**2022 Frais d'acquisition d'immobilisations**
**2026 Frais d'émission des emprunts**
**2028 Charges à étaler**

**206 PRIMES DE REMBOURSEMENT DES OBLIGATIONS**

**2061 Obligations ordinaires**
**2062 Obligations convertibles**
**2068 Autres emprunts obligataires**

**21 IMMOBILISATIONS INCORPORELLES**

**211 FRAIS DE RECHERCHE ET DE DÉVELOPPEMENT**
**212 BREVETS, LICENCES, CONCESSIONS ET DROITS SIMILAIRES**
**213 LOGICIELS**
**214 MARQUES**
**215 FONDS COMMERCIAL**
**216 DROIT AU BAIL**
**217 INVESTISSEMENTS DE CRÉATION**
**218 AUTRES DROITS ET VALEURS INCORPORELS**
**219 IMMOBILISATIONS INCORPORELLES EN COURS**

**2191 Frais de recherche et de développement**
**2193 Logiciels**
**2198 Autres droits et valeurs incorporels**

**22 TERRAINS**

**221 TERRAINS AGRICOLES ET FORESTIERS**

**2211 Terrains d'exploitation agricole**
**2212 Terrains d'exploitation forestière**

2218 Autres terrains
222 TERRAINS NUS
2221 Terrains à bâtir
2228 Autres terrains nus
223 TERRAINS BÂTIS
2231 pour bâtiments industriels et agricoles
2232 pour bâtiments administratifs et commerciaux
2234 pour bâtiments affectés aux autres opérations professionnelles
2235 pour bâtiments affectés aux autres opérations non professionnelles
2238 Autres terrains bâtis
224 TRAVAUX DE MISE EN VALEUR DES TERRAINS
2241 Plantation d'arbres et d'arbustes
2248 Autres travaux
225 TERRAINS DE GISEMENT
2251 Carrières
226 TERRAINS AMÉNAGÉS
2261 Parkings
227 TERRAINS MIS EN CONCESSION
228 AUTRES TERRAINS
2281 Terrains des immeubles de rapport
2285 Terrains des logements affectés au personnel
2288 Autres terrains
229 AMÉNAGEMENTS DE TERRAINS EN COURS
2291 Terrains agricoles et forestiers
2292 Terrains nus
2295 Terrains de gisement
2298 Autres terrains
23 BÂTIMENTS, INSTALLATIONS TECHNIQUES ET AGENCEMENTS
231 BÂTIMENTS INDUSTRIELS, AGRICOLES, ADMINISTRATIFS ET COMMERCIAUX SUR SOL PROPRE
2311 Bâtiments industriels
2312 Bâtiments agricoles
2313 Bâtiments administratifs et commerciaux
2314 Bâtiments affectés au logement du personnel
2315 Immeubles de rapport
232 BÂTIMENTS INDUSTRIELS, AGRICOLES, ADMINISTRATIFS ET COMMERCIAUX SUR SOL D'AUTRUI
2321 Bâtiments industriels
2322 Bâtiments agricoles
2323 Bâtiments administratifs et commerciaux
2324 Bâtiments affectés au logement du personnel
2325 Immeubles de rapport
233 OUVRAGES D'INFRASTRUCTURE
2331 Voies de terre
2332 Voies de fer
2333 Voies d'eau
2334 Barrages, Digues
2335 Pistes d'aérodrome
2338 Autres
234 INSTALLATIONS TECHNIQUES
2341 Installations complexes spécialisées sur sol propre
2342 Installations complexes spécialisées sur sol d'autrui

2343 Installations à caractère spécifique sur sol propre
2344 Installations à caractère spécifique sur sol d'autrui
235 AMENAGEMENTS DE BUREAUX
2351 Installations générales
2358 Autres
237 BÂTIMENTS INDUSTRIELS, AGRICOLES ET COMMERCIAUX MIS EN CONCESSION
238 AUTRES INSTALLATIONS ET AGENCEMENTS
239 BÂTIMENTS ET INSTALLATIONS EN COURS
24 MATÉRIEL
241 MATÉRIEL ET OUTILLAGE INDUSTRIEL ET COMMERCIAL
2411 Matériel industriel
2412 Outillage industriel
2413 Matériel commercial
2414 Outillage commercial
242 MATÉRIEL ET OUTILLAGE AGRICOLE
2421 Matériel agricole
2422 Outillage agricole
243 MATÉRIEL D'EMBALLAGE RÉCUPÉRABLE ET IDENTIFIABLE
244 MATÉRIEL ET MOBILIER
2441 Matériel de bureau
2442 Matériel informatique
2443 Matériel bureautique
2444 Mobilier de bureau
2446 Matériel et mobilier des immeubles de rapport
2447 Matériel et mobilier des logements du personnel
245 MATÉRIEL DE TRANSPORT
2451 Matériel automobile
2452 Matériel ferroviaire
2453 Matériel fluvial, lagunaire
2454 Matériel naval
2455 Matériel aérien
2456 Matériel hippomobile
2458 Autres (vélo, mobylette, moto)
246 IMMOBILISATIONS ANIMALES ET AGRICOLES
2461 Cheptel, animaux de trait
2462 Cheptel, animaux reproducteurs
2463 Animaux de garde
2465 Plantations agricoles
2468 Autres
247 AGENCEMENTS ET AMÉNAGEMENTS DU MATÉRIEL
248 AUTRES MATÉRIELS
2481 Collections et œuvres d'art
249 MATÉRIEL EN COURS
2491 Matériel et outillage industriel et commercial
2492 Matériel et outillage agricole
2493 Matériel d'emballage récupérable et identifiable
2494 Matériel et mobilier de bureau
2495 Matériel de transport
2496 Immobilisations animales et agricoles
2497 Agencements et aménagements du matériel
2498 Autres matériels

**25 AVANCES ET ACOMPTES VERSÉS SUR IMMOBILISATIONS**
- **251 AVANCES ET ACOMPTES VERSÉS SUR IMMOBILISATIONS INCORPORELLES**
- **252 AVANCES ET ACOMPTES VERSÉS SUR IMMOBILISATIONS CORPORELLES**

**26 TITRES DE PARTICIPATION**
- **261 TITRES DE PARTICIPATION DANS DES SOCIÉTÉS SOUS CONTRÔLE EXCLUSIF**
- **262 TITRES DE PARTICIPATION DANS DES SOCIÉTÉS SOUS CONTRÔLE CONJOINT**
- **263 TITRES DE PARTICIPATION DANS DES SOCIÉTÉS CONFÉRANT UNE INFLUENCE NOTABLE**
- **265 PARTICIPATIONS DANS DES ORGANISMES PROFESSIONNELS**
- **266 PARTS DANS DES GROUPEMENTS D'INTÉRÊT ÉCONOMIQUE (G.I.E.)**
- **268 AUTRES TITRES DE PARTICIPATION**

**27 AUTRES IMMOBLISATIONS FINANCIÈRES**
- **271 PRÊTS ET CRÉANCES NON COMMERCIALES**
  - **2711 Prêts participatifs**
  - **2712 Prêts aux associés**
  - **2713 Billets de fonds**
  - **2714 Titres prêtés**
- **272 PRÊTS AU PERSONNEL**
  - **2721 Prêts immobiliers**
  - **2722 Prêts mobiliers et d'installation**
  - **2728 Autres prêts (frais d'études...)**
- **273 CRÉANCES SUR L'ÉTAT**
  - **2731 Retenues de garantie**
  - **2733 Fonds réglementé**
  - **2738 Autres**
- **274 TITRES IMMOBILISÉS**
  - **2741 Titres immobilisés de l'activité de portefeuille (T.I.A.P.)**
  - **2742 Titres participatifs**
  - **2743 Certificats d'investissement**
  - **2744 Parts de fonds commun de placement (F.C.P.)**
  - **2748 Autres titres immobilisés**
- **275 DÉPÔTS ET CAUTIONNEMENTS VERSÉS**
  - **2751 Dépôts pour loyers d'avance**
  - **2752 Dépôts pour l'électricité**
  - **2753 Dépôts pour l'eau**
  - **2754 Dépôts pour le gaz**
  - **2755 Dépôts pour le téléphone, le télex, la télécopie**
  - **2756 Cautionnements sur marchés publics**
  - **2757 Cautionnements sur autres opérations**
  - **2758 Autres dépôts et cautionnements**
- **276 INTÉRÊTS COURUS**
  - **2761 Prêts et créances non commerciales**
  - **2762 Prêts au personnel**
  - **2763 Créances sur l'Etat**
  - **2764 Titres immobilisés**
  - **2765 Dépôts et cautionnements versés**
  - **2767 Créances rattachées à des participations**
  - **2768 Immobilisations financières diverses**

- **277 CRÉANCES RATTACHÉES À DES PARTICIPATIONS ET AVANCES À DES G.I.E.**
  - **2771 Créances rattachées à des participations (groupe)**

2772 Créances rattachées à des participations (hors groupe)
2773 Créances rattachées à des sociétés en participation
2774 Avances à des Groupements d'intérêt économique (G.I.E.)
278 IMMOBILISATIONS FINANCIÈRES DIVERSES
2781 Créances diverses groupe
2782 Créances divers hors groupe
2785 Or et métaux précieux (1)
28 AMORTISSEMENTS
281 AMORTISSEMENTS DES IMMOBILISATIONS INCORPORELLES
2811 Amortissements des frais de recherche et de développement
2812 Amortissements des brevets, licences, concessions et droits similaires
2813 Amortissements des logiciels
2814 Amortissements des marques
2815 Amortissements du fonds commercial
2816 Amortissements du droit au bail
2817 Amortissements des investissements de création
2818 Amortissements des autres droits et valeurs incorporels
282 AMORTISSEMENTS DES TERRAINS
2821 Amortissements des terrains agricoles et forestiers
2824 Amortissements des travaux de mise en valeur des terrains
2825 Amortissements des terrains de gisement
283 AMORTISSEMENTS DES BÂTIMENTS, INSTALLATIONS TECHNIQUES ET AGENCEMENTS
2831 Amortissements des bâtiments industriels, agricoles, administratifs et commerciaux sur sol propre
2832 Amortissements des bâtiments industriels, agricoles, administratifs et commerciaux sur sol d'autrui
2833 Amortissements des ouvrages d'infrastructure
2834 Amortissements des installations techniques
2835 Amortissements des aménagements de bureaux
2837 Amortissements des bâtiments industriels, agricoles et commerciaux mis en concession
2838 Amortissements des autres installations et agencements
284 AMORTISSEMENTS DU MATÉRIEL
2841 Amortissements du matériel et outillage industriel et commercial
2842 Amortissements du matériel et outillage agricole
2843 Amortissements du matériel d'emballage récupérable et identifiable
2844 Amortissements du matériel et mobilier
2845 Amortissements du matériel de transport
2846 Amortissements des immobilisations animales et agricoles
2847 Amortissements des agencements et aménagements du matériel
2848 Amortissements des autres matériels
29 PROVISIONS POUR DEPRECIATION
291 PROVISIONS POUR DÉPRÉCIATION DES IMMOBILISATIONS INCORPORELLES
2912 Provisions pour dépréciation des brevets, licences, concessions et droits similaires
2913 Provisions pour dépréciation des logiciels
2914 Provisions pour dépréciation des marques
2915 Provisions pour dépréciation du fonds commercial
2916 Provisions pour dépréciation du droit au bail

(1) Pièces, barres, lingots, louis d'or et autres métaux précieux (argent, diamant...) acquis et que l'entreprise a l'intention de conserver de manière durable.

2917 Provisions pour dépréciation des investissements de création
2918 Provisions pour dépréciation des autres droits et valeurs incorporels
2919 Provisions pour dépréciation des immobilisations incorporelles en cours

292 PROVISIONS POUR DÉPRÉCIATION DES TERRAINS
2921 Provisions pour dépréciation des terrains agricoles et forestiers
2922 Provisions pour dépréciation des terrains nus
2923 Provisions pour dépréciation des terrains bâtis
2924 Provisions pour dépréciation des travaux de mise en valeur des terrains
2925 Provisions pour dépréciation des terrains de gisement
2926 Provisions pour dépréciation des terrains aménagés
2927 Provisions pour dépréciation des terrains mis en concession
2928 Provisions pour dépréciation des autres terrains
2929 Provisions pour dépréciation des aménagements de terrains en cours

293 PROVISIONS POUR DÉPRÉCIATION DES BÂTIMENTS, INSTALLATIONS TECHNIQUES ET AGENCEMENTS
2931 Provisions pour dépréciation des bâtiments industriels, agricoles, administratifs et commerciaux sur sol propre
2932 Provisions pour dépréciation des bâtiments industriels, agricoles, administratifs et commerciaux sur sol d'autrui
2933 Provisions pour dépréciation des ouvrages d'infrastructures
2934 Provisions pour dépréciation des installations techniques
2935 Provisions pour dépréciation des aménagements de bureaux
2937 Provisions pour dépréciation des bâtiments industriels, agricoles et commerciaux mis en concession
2938 Provisions pour dépréciation des autres installations et agencements
2939 Provisions pour dépréciation des bâtiments et installations en cours

294 PROVISIONS POUR DÉPRÉCIATION DE MATÉRIEL
2941 Provisions pour dépréciation du matériel et outillage industriel et commercial
2942 Provisions pour dépréciation du matériel et outillage agricole
2943 Provisions pour dépréciation du matériel d'emballage récupérable et identifiable
2944 Provisions pour dépréciation du matériel et mobilier
2945 Provisions pour dépréciation du matériel de transport
2946 Provisions pour dépréciation des immobilisations animales et agricoles
2947 Provisions pour dépréciation des agencements et aménagements du matériel
2948 Provisions pour dépréciation des autres matériels
2949 Provisions pour dépréciation de matériel en cours

295 PROVISIONS POUR DÉPRÉCIATION DES AVANCES ET ACOMPTES VERSÉS SUR IMMOBILISATIONS
2951 Provisions pour dépréciation des avances et acomptes versés sur immobilisations incorporelles
2952 Provisions pour dépréciation des avances et acomptes versés sur immobilisations corporelles

296 PROVISIONS POUR DÉPRÉCIATION DES TITRES DE PARTICIPATION
2961 Provisions pour dépréciation des titres de participation dans des sociétés sous contrôle exclusif
2962 Provisions pour dépréciation des titres de participation dans les sociétés

sous contrôle conjoint
2963 Provisions pour dépréciation des titres de participation dans les sociétés conférant une influence notable
2965 Provisions pour dépréciation des participations dans des organismes professionnels
2966 Provisions pour dépréciation des parts dans des GIE
2968 Provisions pour dépréciation des autres titres de participation
297 PROVISIONS POUR DÉPRÉCIATION DES AUTRES IMMOBILISATIONS FINANCIÈRES
2971 Provisions pour dépréciation des prêts et créances non commerciales
2972 Provisions pour dépréciation des prêts au personnel
2973 Provisions pour dépréciation des créances sur l'Etat
2974 Provisions pour dépréciation des titres immobilisés
2975 Provisions pour dépréciation des dépôts et cautionnements versés
2977 Provisions pour dépréciation des créances rattachées à des participations et avances à des GIE
2978 Provisions pour dépréciation des créances financières diverses

## COMPTES DE STOCKS CLASSE 3

| | |
|---|---|
| 31 | MARCHANDISES |
| 32 | MATIÈRES PREMIERES ET FOURNITURES LIÉES |
| 33 | AUTRES APPROVISIONNEMENTS |
| 34 | PRODUITS EN COURS |
| 35 | SERVICES EN COURS |
| 36 | PRODUITS FINIS |
| 37 | PRODUITS INTERMÉDIAIRES ET RÉSIDUELS |
| 38 | STOCKS EN COURS DE ROUTE, EN CONSIGNATION OU EN DÉPÔT |
| 39 | DÉPRÉCIATIONS DES STOCKS |

**31 MARCHANDISES**
- 311 MARCHANDISES A
  - 3111 Marchandises A1
  - 3112 Marchandises A2
- 312 MARCHANDISES B
  - 3121 Marchandises B1
  - 3122 Marchandises B2
- 318 MARCHANDISES HORS ACTIVITÉS ORDINAIRES (H.A.O.)

**32 MATIÈRES PREMIÈRES ET FOURNITURES LIÉES**
- 321 MATIÈRES A
- 322 MATIÈRES B
- 323 FOURNITURES (A,B)

**33 AUTRES APPROVISIONNEMENTS**
- 331 MATIÈRES CONSOMMABLES
- 332 FOURNITURES D'ATELIER ET D'USINE
- 333 FOURNITURES DE MAGASIN
- 334 FOURNITURES DE BUREAU
- 335 EMBALLAGES
  - 3351 Emballages perdus
  - 3352 Emballages récupérables non identifiables
  - 3353 Emballages à usage mixte
  - 3358 Autres emballages
- 338 AUTRES MATIÈRES

**34 PRODUITS EN COURS**
- 341 PRODUITS EN COURS
  - 3411 Produits en cours P1
  - 3412 Produits en cours P2
- 342 TRAVAUX EN COURS
  - 3421 Travaux en cours T1
  - 3422 Travaux en cours T2
- 343 PRODUITS INTERMÉDIAIRES EN COURS
  - 3431 Produits intermédiaires A
  - 3432 Produits intermédiaires B

344 PRODUITS RÉSIDUELS EN COURS
3441 Produits résiduels A
3442 Produits résiduels B

35 SERVICES EN COURS
351 ÉTUDES EN COURS
3511 Études en cours E1
3512 Études en cours E2
352 PRESTATIONS DE SERVICES EN COURS
3521 Prestations de services S1
3522 Prestations de services S2

36 PRODUITS FINIS
361 PRODUITS FINIS A
362 PRODUITS FINIS B

37 PRODUITS INTERMÉDIAIRES ET RÉSIDUELS
371 PRODUITS INTERMÉDIAIRES
3711 Produits intermédiaires A
3712 Produits intermédiaires B
372 PRODUITS RÉSIDUELS
3721 Déchets
3722 Rebuts
3723 Matières de Récupération

38 STOCKS EN COURS DE ROUTE, EN CONSIGNATION OU EN DÉPÔT
381 MARCHANDISES EN COURS DE ROUTE
382 MATIÈRES PREMIÈRES ET FOURNITURES LIÉES EN COURS DE ROUTE
383 AUTRES APPROVISIONNEMENTS EN COURS DE ROUTE
386 PRODUITS FINIS EN COURS DE ROUTE
387 STOCK EN CONSIGNATION OU EN DÉPÔT
3871 Stock en consignation
3872 Stock en dépôt
388 STOCK PROVENANT D'IMMOBILISATIONS MISES HORS SERVICE OU AU REBUT

39 DÉPRÉCIATIONS DES STOCKS
391 DÉPRÉCIATIONS DES STOCKS DE MARCHANDISES
392 DÉPRÉCIATIONS DES STOCKS DE MATIÈRES PREMIÈRES ET FOURNITURES LIÉES
393 DÉPRÉCIATIONS DES STOCKS D'AUTRES APPOVISIONNEMENTS
394 DÉPRÉCIATIONS DES PRODUCTIONS EN COURS
395 DÉPRÉCIATIONS DES SERVICES EN COURS
396 DÉPRÉCIATIONS DES STOCKS DE PRODUITS FINIS
397 DÉPRÉCIATIONS DES STOCKS DE PRODUITS INTERMÉDIAIRES ET RÉSIDUELS
398 DÉPRÉCIATIONS DES STOCKS EN COURS DE ROUTE, EN CONSIGNATION OU EN DÉPÔT

**COMPTES DE TIERS** **CLASSE 4**

| | |
|---|---|
| 40 | FOURNISSEURS ET COMPTES RATTACHÉS |
| 41 | CLIENTS ET COMPTES RATTACHÉS |
| 42 | PERSONNEL |
| 43 | ORGANISMES SOCIAUX |
| 44 | ÉTAT ET COLLECTIVITÉS PUBLIQUES |
| 45 | ORGANISMES INTERNATIONAUX |
| 46 | ASSOCIÉS-GROUPE |
| 47 | DÉBITEURS ET CRÉDITEURS DIVERS |
| 48 | CRÉANCES ET DETTES HORS ACTIVITÉS ORDINAIRES (H.A.O.) |
| 49 | DÉPRÉCIATIONS ET RISQUES PROVISIONNÉS (Tiers) |

**40 FOURNISSEURS ET COMPTES RATTACHÉS**

**401 FOURNISSEURS, DETTES EN COMPTE**

**4011 Fournisseurs**
**4012 Fournisseurs Groupe**
**4013 Fournisseurs sous-traitants**
**4017 Fournisseur, retenues de garantie**

**402 FOURNISSEURS, EFFETS À PAYER**

**4021 Fournisseurs, Effets à payer**
**4022 Fournisseurs - Groupe, Effets à payer**
**4023 Fournisseurs sous-traitants, Effets à payer**

**408 FOURNISSEURS, FACTURES NON PARVENUES**

**4081 Fournisseurs**
**4082 Fournisseurs - Groupe**
**4083 Fournisseurs sous-traitants**
**4086 Fournisseurs, intérêts courus**

**409 FOURNISSEURS DÉBITEURS**

**4091 Fournisseurs avances et acomptes versés**
**4092 Fournisseurs - Groupe avances et acomptes versés**
**4093 Fournisseurs sous-traitants avances et acomptes versés**
**4094 Fournisseurs créances pour emballages et matériels à rendre**
**4098 Rabais, Remises, Ristournes et autres avoirs à obtenir**

**41 CLIENTS ET COMPTES RATTACHÉS**

**411 CLIENTS**

**4111 Clients**
**4112 Clients - Groupe**
**4114 Clients, État et Collectivités publiques**
**4115 Clients, organismes internationaux**
**4117 Client, retenues de garantie**
**4118 Clients, dégrèvement de Taxes sur la Valeur Ajoutée (T.V.A.)**

**412 CLIENTS, ÉFFETS À RECEVOIR EN PORTEFEUILLE**

**4121 Clients, Effets à recevoir**
**4122 Clients - Groupe, Effets à recevoir**
**4124 État et Collectivités publiques, Effets à recevoir**

4125 Organismes Internationaux, Effets à recevoir
414 CRÉANCES SUR CESSIONS D'IMMOBILISATIONS
4141 Créances en compte
4142 Effets à recevoir
415 CLIENTS, ÉFFETS ESCOMPTÉS NON ÉCHUS
416 CRÉANCES CLIENTS LITIGIEUSES OU DOUTEUSES
4161 Créances litigieuses
4162 Créances douteuses
418 CLIENTS, PRODUITS À RECEVOIR
4181 Clients, factures à établir
4186 Clients, intérêts courus
419 CLIENTS CRÉDITEURS
4191 Clients, avances et acomptes reçus
4192 Clients - Groupe, avances et acomptes reçus
4194 Clients, dettes pour emballages et matériels consignés
4198 Rabais, Remises, Ristournes et autres avoirs à accorder
42 PERSONNEL
421 PERSONNEL, AVANCES ET ACOMPTES
4211 Personnel, avances
4212 Personnel, acomptes
4213 Frais avancés et fournitures au personnel
422 PERSONNEL, RÉMUNÉRATIONS DUES
423 PERSONNEL, OPPOSITIONS, SAISIES-ARRÊTS
4231 Personnel, oppositions
4232 Personnel, saisies-arrêts
4233 Personnel, avis à tiers détenteur
424 PERSONNEL, OEUVRES SOCIALES INTERNES
4241 Assistance médicale
4242 Allocations familiales
4245 Organismes sociaux rattachés à l'entreprise
4248 Autres œuvres sociales internes
425 REPRÉSENTANTS DU PERSONNEL
4251 Délégués du personnel
4252 Syndicats et Comités d'entreprises, d'Établissement
4258 Autres représentants du personnel
426 PERSONNEL, PARTICIPATION AUX BÉNÉFICES
427 PERSONNEL – DÉPÔTS
428 PERSONNEL, CHARGES À PAYER ET PRODUITS À RECEVOIR
4281 Dettes provisionnées pour congés à payer
4286 Autres Charges à payer
4287 Produits à recevoir
43 ORGANISMES SOCIAUX
431 SÉCURITÉ SOCIALE
4311 Prestations familiales
4312 Accidents de travail
4313 Caisse de retraite obligatoire
4314 Caisse de retraite facultative
4318 Autres cotisations sociales
432 CAISSES DE RETRAITE COMPLÉMENTAIRE
433 AUTRES ORGANISMES SOCIAUX
4331 Mutuelle
438 ORGANISMES SOCIAUX, CHARGES À PAYER ET PRODUITS À RECEVOIR

4381 Charges sociales sur gratifications à payer
4382 Charges sociales sur congés à payer
4386 Autres charges à payer
4387 Produits à recevoir

**44 ÉTAT ET COLLECTIVITÉS PUBLIQUES**

**441 ÉTAT, IMPÔT SUR LES BÉNÉFICES**

**442 ÉTAT, AUTRES IMPÔTS ET TAXES**

4421 Impôts et taxes d'Etat
4422 Impôts et taxes pour les collectivités publiques
4423 Impôts et taxes recouvrables sur des obligataires
4424 Impôts et taxes recouvrables sur des associés
4426 Droits de douane
4428 Autres impôts et taxes

**443 ÉTAT, T.V.A. FACTURÉE**

4431 T.V.A. facturée sur ventes
4432 T.V.A. facturée sur prestations de services
4433 T.V.A. facturée sur travaux
4334 T.V.A. facturée sur production livrée à soi-même
4335 T.V.A. sur factures à établir

**444 ÉTAT, T.V.A. DUE OU CRÉDIT DE T.V.A.**

4441 État, T.V.A. due
4449 État, crédit de T.V.A. à reporter

**445 ÉTAT, T.V.A. RÉCUPÉRABLE**

4451 T.V.A. récupérable sur immobilisations
4452 T.V.A. récupérable sur achats
4453 T.V.A. récupérable sur transport
4454 T.V.A. récupérable sur services extérieurs et autres charges
4455 T.V.A. récupérable sur factures non parvenues
4456 T.V.A. transférée par d'autres entreprises

**446 ÉTAT, AUTRES TAXES SUR LE CHIFFRE D'AFFAIRES**

**447 ÉTAT, IMPÔTS RETENUS À LA SOURCE**

4471 Impôt Général sur le revenu
4472 Impôts sur salaires
4473 Contribution nationale
4474 Contribution nationale de solidarité
4478 Autres impôts et contributions

**448 ÉTAT, CHARGES À PAYER ET PRODUITS À RECEVOIR**

4486 Charges à payer
4487 Produits à recevoir

**449 ÉTAT, CRÉANCES ET DETTES DIVERSES**

4491 État, obligations cautionnées
4492 État, avances et acomptes versés sur impôts
4493 État, fonds de dotation à recevoir
4494 État, subventions d'équipement à recevoir
4495 État, subventions d'exploitation à recevoir
4496 État, subventions d'équilibre à recevoir
4499 État, fonds réglementé provisionné

**45 ORGANISMES INTERNATIONAUX**

**451 OPÉRATIONS AVEC LES ORGANISMES AFRICAINS**

**452 OPÉRATIONS AVEC LES AUTRES ORGANISMES INTERNATIONAUX**

458 ORGANISMES INTERNATIONAUX, FONDS DE DOTATION ET SUBVENTIONS À RECEVOIR

4581 Organismes internationaux, fonds de dotation à recevoir
4582 Organismes internationaux, subventions à recevoir

46 ASSOCIÉS ET GROUPE

461 ASSOCIÉS, OPÉRATIONS SUR LE CAPITAL
4611 Associés apports en nature
4612 Associés apports en numéraire
4613 Actionnaires, capital souscrit appelé non versé
4614 Associés, capital appelé non versé
4615 Associés, versements reçus sur augmentation de capital
4616 Associés, versements anticipés
4617 Actionnaires défaillants
4618 Associés, autres apports
4619 Associés, capital à rembourser
462 ASSOCIÉS, COMPTES COURANTS
4621 Principal
4626 Intérêts courus
463 ASSOCIÉS, OPÉRATIONS FAITES EN COMMUN
465 ASSOCIÉS, DIVIDENDES À PAYER
466 GROUPE, COMPTES COURANTS
467 ACTIONNAIRES, RESTANT DÛ SUR CAPITAL APPELÉ

47 DÉBITEURS ET CRÉDITEURS DIVERS

471 COMPTES D'ATTENTE
4711 Débiteurs divers
4712 Créditeurs divers
472 VERSEMENTS RESTANT À EFFECTUER SUR TITRES NON LIBÉRÉS
4726 Titres de participation
4727 Titres immobilisés
4728 Titres de placement
474 RÉPARTITION PÉRIODIQUE DES CHARGES ET DES PRODUITS
4746 Charges
4747 Produits
475 CRÉANCES SUR TRAVAUX NON ENCORE FACTURABLES
476 CHARGES CONSTATÉES D'AVANCE
477 PRODUITS CONSTATÉS D'AVANCE
478 ÉCARTS DE CONVERSION - ACTIF
4781 Diminution des créances
4782 Augmentation des dettes
4788 Différences compensées par couverture de change
479 ÉCARTS DE CONVERSION - PASSIF
4791 Augmentation des créances
4792 Diminution des dettes
4798 Différences compensées par couverture de change

48 CRÉANCES ET DETTES HORS ACTIVITÉS ORDINAIRES (HAO)

481 FOURNISSEURS D'INVESTISSEMENTS
4811 Immobilisations incorporelles
4812 Immobilisations corporelles
4817 Retenues de garantie
4818 Factures non parvenues
482 FOURNISSEURS D'INVESTISSEMENTS, EFFETS À PAYER

**483 DETTES SUR ACQUISITION DE TITRES DE PLACEMENT**
**484 AUTRES DETTES HORS ACTIVITES ORDINAIRES (H.A.O.)**
**485 CRÉANCES SUR CESSIONS D'IMMOBILISATIONS**
**4851 En compte**
**4852 Effets à recevoir**
**4857 Retenues de garantie**
**4858 Factures à établir**
**486 CRÉANCES SUR CESSIONS DE TITRES DE PLACEMENT**
**488 AUTRES CRÉANCES HORS ACTIVITÉS ORDINAIRES (H.A.O.)**
**49 DÉPRÉCIATIONS ET RISQUES PROVISIONNÉS (TIERS)**
**490 DÉPRÉCIATIONS DES COMPTES FOURNISSEURS**
**491 DÉPRÉCIATIONS DES COMPTES CLIENTS**
**4911 Créances litigieuses**
**4912 Créances douteuses**
**492 DÉPRÉCIATIONS DES COMPTES PERSONNEL**
**493 DÉPRÉCIATIONS DES COMPTES ORGANISMES SOCIAUX**
**494 DÉPRÉCIATIONS DES COMPTES ÉTAT ET COLLECTIVITÉS PUBLIQUES**
**495 DÉPRÉCIATIONS DES COMPTES ORGANISMES INTERNATIONAUX**
**496 DÉPRÉCIATIONS DES COMPTES ASSOCIÉS ET GROUPE**
**4962 Associés, comptes courants**
**4963 Associés, opérations faites en commun**
**4966 Groupe, comptes courants**
**497 DÉPRÉCIATIONS DES COMPTES DÉBITEURS DIVERS**
**498 DÉPRÉCIATIONS DES COMPTES DE CRÉANCES H.A.O.**
**4981 Créances sur cessions d'immobilisations**
**4982 Créances sur cessions de titres de placement**
**4983 Autres créances H.A.O.**
**499 RISQUES PROVISIONNÉS**
**4991 Sur opérations d'exploitation**
**4998 Sur opérations H.A.O.**

## COMPTES DE TRÉSORERIE — CLASSE 5

| | |
|---|---|
| 50 | TITRES DE PLACEMENT |
| 51 | VALEURS À ENCAISSER |
| 52 | BANQUES |
| 53 | ÉTABLISSEMENTS FINANCIERS ET ASSIMILÉS |
| 54 | INSTRUMENTS DE TRÉSORERIE |
| 56 | BANQUES, CRÉDITS DE TRÉSORERIE ET D'ESCOMPTE |
| 57 | CAISSE |
| 58 | RÉGIES D'AVANCES, ACCRÉDITIFS ET VIREMENTS INTERNES |
| 59 | DÉPRÉCIATIONS ET RISQUES PROVISIONNÉS |

**50 TITRES DE PLACEMENT**

**501 TITRES DU TRÉSOR ET BONS DE CAISSE À COURT TERME**

- 5011 Titres du Trésor à court terme
- 5012 Titres d'organismes financiers
- 5013 Bons de caisse à court terme

**502 ACTIONS**

- 5021 Actions propres
- 5022 Actions cotées
- 5023 Actions non cotées
- 5024 Actions démembrées (certificats d'investissement ; droits de vote)
- 5025 Autres titres conférant un droit de propriété

**503 OBLIGATIONS**

- 5031 Obligations émises par la société et rachetées par elle
- 5032 Obligations cotées
- 5033 Obligations non cotées
- 5035 Autres titres conférant un droit de créance

**504 BONS DE SOUSCRIPTION**

- 5042 Bons de souscription d'actions
- 5043 Bons de souscription d'obligations

**505 TITRES NÉGOCIABLES HORS REGION**

**506 INTÉRÊTS COURUS**

- 5061 Titres du Trésor et bons de caisse à court terme
- 5062 Actions
- 5063 Obligations

**508 AUTRES VALEURS ASSIMILÉES**

**51 VALEURS À ENCAISSER**

**511 EFFETS À ENCAISSER**

**512 EFFETS À L'ENCAISSEMENT**

**513 CHÈQUES À ENCAISSER**

**514 CHÈQUES À L'ENCAISSEMENT**

**515 CARTES DE CRÉDIT À ENCAISSER**

**518 AUTRES VALEURS À L'ENCAISSEMENT**

- 5181 Warrants
- 5182 Billets de fonds
- 5185 Chèques de voyage
- 5186 Coupons échus
- 5187 Intérêts échus des obligations

**52 BANQUES**
- **521 BANQUES LOCALES**
  - **5211 BANQUES X**
  - **5212 BANQUE Y**
- **522 BANQUES AUTRES ÉTATS REGION**
- **523 BANQUES AUTRES ETATS ZONE MONETAIRE**
- **524 BANQUES HORS ZONE MONETAIRE**
- **526 BANQUES, INTERETS COURUS**

**53 ÉTABLISSEMENTS FINANCIERS ET ASSIMILÉS**
- **531 CHÈQUES POSTAUX**
- **532 TRÉSOR**
- **533 SOCIÉTÉS DE GESTION ET D'INTERMÉDIATION (S.G.I.)**
- **536 ETABLISSEMENTS FINANCIERS, INTERETS COURUS**
- **538 AUTRES ORGANISMES FINANCIERS**

**54 INSTRUMENTS DE TRÉSORERIE**
- **541 OPTIONS DE TAUX D'INTÉRÊT**
- **542 OPTIONS DE TAUX DE CHANGE**
- **543 OPTIONS DE TAUX BOURSIERS**
- **544 INSTRUMENTS DE MARCHÉS À TERME**
- **545 AVOIRS D'OR ET AUTRES MÉTAUX PRÉCIEUX (1)**

**56 BANQUES, CRÉDITS DE TRÉSORERIE ET D'ESCOMPTE**
- **561 CRÉDITS DE TRÉSORERIE**
- **564 ESCOMPTE DE CRÉDITS DE CAMPAGNE**
- **565 ESCOMPTE DE CRÉDITS ORDINAIRES**
- **566 BANQUES, CREDITS DE TRESORERIE, INTERETS COURUS**

**57 CAISSE**
- **571 CAISSE SIÈGE SOCIAL**
  - **5711 en unités monétaires légales**
  - **5712 en devises**
- **572 CAISSE SUCCURSALE A**
  - **5721 en unités monétaires légales**
  - **5722 en devises**
- **573 CAISSE SUCCURSALE B**
  - **5731 en unités monétaires légales**
  - **5732 en devises**

**58 RÉGIES D'AVANCES, ACCRÉDITIFS ET VIREMENTS INTERNES**
- **581 RÉGIES D'AVANCE**
- **582 ACCRÉDITIFS**
- **585 VIREMENTS DE FONDS**
- **588 AUTRES VIREMENTS INTERNES**

**59 DÉPRÉCIATIONS ET RISQUES PROVISIONNÉS**
- **590 DÉPRÉCIATIONS DES TITRES DE PLACEMENT**
- **591 DÉPRÉCIATIONS DES TITRES ET VALEURS À ENCAISSER**
- **592 DÉPRÉCIATIONS DES COMPTES BANQUES**
- **593 DÉPRÉCIATIONS DES COMPTES ÉTABLISSEMENTS FINANCIERS ET ASSIMILÉS**
- **594 DÉPRÉCIATIONS DES COMPTES D'INSTRUMENTS DE TRÉSORERIE**
- **599 RISQUES PROVISIONNÉS À CARACTÈRE FINANCIER**

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

## COMPTES DE CHARGES DES ACTIVITÉS ORDINAIRES CLASSE 6

| | |
|---|---|
| 60 | ACHATS ET VARIATIONS DE STOCKS |
| 61 | TRANSPORTS |
| 62 | SERVICES EXTÉRIEURS A |
| 63 | SERVICES EXTÉRIEURS B |
| 64 | IMPÔTS ET TAXES |
| 65 | AUTRES CHARGES |
| 66 | CHARGES DE PERSONNEL |
| 67 | FRAIS FINANCIERS ET CHARGES ASSIMILÉES |
| 68 | DOTATIONS AUX AMORTISSEMENTS |
| 69 | DOTATIONS AUX PROVISIONS |

**60 ACHATS ET VARIATIONS DE STOCKS**

**601 ACHATS DE MARCHANDISES**
- 6011 dans la Région (1)
- 6012 hors Région (1)
- 6013 aux entreprises du groupe dans la Région
- 6014 aux entreprises du groupe hors Région
- 6019 Rabais, Remises et Ristournes obtenus (non ventilés)

**602 ACHATS DE MATIÈRES PREMIÈRES ET FOURNITURES LIÉES**
- 6021 dans la Région (1)
- 6022 hors Région (1)
- 6023 aux entreprises du groupe dans la Région
- 6024 aux entreprises du groupe hors Région
- 6029 Rabais, Remises et Ristournes obtenus (non ventilés)

**603 VARIATIONS DES STOCKS DE BIENS ACHETÉS**
- 6031 Variations des stocks de marchandises
- 6032 Variations des stocks de matières premières et fournitures liées
- 6033 Variations des stocks d'autres approvisionnements

**604 ACHATS STOCKÉS DE MATIÈRES ET FOURNITURES CONSOMMABLES**
- 6041 Matières consommables
- 6042 Matières combustibles
- 6043 Produits d'entretien
- 6044 Fournitures d'atelier et d'usine
- 6046 Fournitures de magasin
- 6047 Fournitures de bureau
- 6049 Rabais, Remises et Ristournes obtenus (non ventilés)

**605 AUTRES ACHATS**
- 6051 Fournitures non stockables -Eau
- 6052 Fournitures non stockables - Electricité
- 6053 Fournitures non stockables – Autres énergies
- 6054 Fournitures d'entretien non stockables
- 6055 Fournitures de bureau non stockables

(1) À l' exception des achats effectués avec les entreprises du groupe

6056 Achats de petit matériel et outillage
6057 Achats d'études et prestations de services
6058 Achats de travaux, matériels et équipements
6059 Rabais, Remises et Ristournes obtenus (non ventilés)

608 ACHATS D'EMBALLAGES
6081 Emballages perdus
6082 Emballages récupérables non identifiables
6083 Emballages à usage mixte
6089 Rabais, Remises et Ristournes obtenus (non ventilés)

61 TRANSPORTS
611 TRANSPORTS SUR ACHATS([1])
612 TRANSPORTS SUR VENTES
613 TRANSPORTS POUR LE COMPTE DE TIERS
614 TRANSPORTS DU PERSONNEL
616 TRANSPORTS DE PLIS
618 AUTRES FRAIS DE TRANSPORT
6181 Voyages et déplacements
6182 Transports entre établissements ou chantiers
6183 Transports administratifs

62 SERVICES EXTÉRIEURS A
621 SOUS-TRAITANCE GÉNÉRALE
622 LOCATIONS ET CHARGES LOCATIVES
6221 Locations de terrains
6222 Locations de bâtiments
6223 Locations de matériels et outillages
6224 Malis sur emballages
6225 Locations d'emballages
6228 Locations et charges locatives diverses
623 REDEVANCES DE CRÉDIT-BAIL ET CONTRATS ASSIMILÉS
6232 Crédit-bail immobilier
6233 Crédit-bail mobilier
6235 Contrats assimilés
624 ENTRETIEN, RÉPARATIONS ET MAINTENANCE
6241 Entretien et réparations des biens immobiliers
6242 Entretien et réparations des biens mobiliers
6243 Maintenance
6248 Autres entretiens et réparations
625 PRIMES D'ASSURANCE
6251 Assurances multirisques
6252 Assurances matériel de transport
6253 Assurances risques d'exploitation
6254 Assurances responsabilité du producteur
6255 Assurances insolvabilité clients
6256 Assurances transport sur achats
6257 Assurances transport sur ventes
6258 Autres primes d'assurances
626 ÉTUDES, RECHERCHES ET DOCUMENTATION
6261 Études et recherches
6265 Documentation générale
6266 Documentation technique

([1]) Les frais de transports raisonnablement rattachables à une immobilisation en sont exclus.

627 PUBLICITÉ, PUBLICATIONS, RELATIONS PUBLIQUES
6271 Annonces, insertions
6272 Catalogues, imprimés publicitaires
6273 Échantillons
6274 Foires et expositions
6275 Publications
6276 Cadeaux à la clientèle
6277 Frais de colloques, séminaires, conférences
6278 Autres charges de publicité et relations publiques
628 FRAIS DE TÉLÉCOMMUNICATIONS
6281 Frais de téléphone
6282 Frais de télex
6283 Frais de télécopie
6288 Autres frais de télécommunications
63 SERVICES EXTÉRIEURS B
631 FRAIS BANCAIRES
6311 Frais sur titres (achat, vente, garde)
6312 Frais sur effets
6313 Location de coffres
6315 Commissions sur cartes de crédit
6316 Frais d'émission d'emprunts
6318 Autres frais bancaires
632 RÉMUNÉRATIONS D'INTERMÉDIAIRES ET DE CONSEILS
6321 Commissions et courtages sur achats
6322 Commissions et courtages sur ventes
6323 Rémunérations des transitaires
6324 Honoraires
6325 Frais d'actes et de contentieux
6328 Divers frais
633 FRAIS DE FORMATION DU PERSONNEL
634 REDEVANCES POUR BREVETS, LICENCES, LOGICIELS ET DROITS SIMILAIRES
6342 Redevances pour brevets, licences, concessions et droits similaires
6343 Redevances pour logiciels
6344 Redevances pour marques
635 COTISATIONS
6351 Cotisations
6358 Concours divers
637 RÉMUNÉRATIONS DE PERSONNEL EXTÉRIEUR À L'ENTREPRISE
6371 Personnel intérimaire
6372 Personnel détaché ou prêté à l'entreprise
638 AUTRES CHARGES EXTERNES
6381 Frais de recrutement du personnel
6382 Frais de déménagement
6383 Réceptions
6384 Missions
64 IMPÔTS ET TAXES
641 IMPÔTS ET TAXES DIRECTS
6411 Impôts fonciers et taxes annexes
6412 Patentes, licences et taxes annexes
6413 Taxes sur appointements et salaires
6414 Taxes d'apprentissage

6415 Formation professionnelle continue
6418 Autres impôts et taxes directs
645 IMPÔTS ET TAXES INDIRECTS
646 DROITS D'ENREGISTREMENT
6461 Droits de mutation
6462 Droits de timbre
6463 Taxes sur les véhicules de société
6464 Vignettes
6468 Autres droits
647 PÉNALITÉS ET AMENDES FISCALES
6471 Pénalités d'assiette, impôts directs
6472 Pénalités d'assiette, impôts indirects
6473 Pénalités de recouvrement, impôts directs
6474 Pénalités de recouvrement, impôts indirects
6478 Autres amendes pénales et fiscales
648 AUTRES IMPÔTS ET TAXES
65 AUTRES CHARGES
651 PERTES SUR CRÉANCES CLIENTS ET AUTRES DÉBITEURS
6511 Clients
6515 Autres débiteurs
652 QUOTE-PART DE RÉSULTAT SUR OPÉRATIONS FAITES EN COMMUN
6521 Quote-part transférée de bénéfices (comptabilité du gérant)
6525 Pertes imputées par transfert (comptabilité des associés non gérants)
653 QUOTE-PART DE RÉSULTAT ANNULÉE SUR EXÉCUTION PARTIELLE DE CONTRATS PLURI-EXERCICES
654 VALEUR COMPTABLE DES CESSIONS COURANTES D'IMMOBILISATIONS

658 CHARGES DIVERSES
6581 Jetons de présence et autres rémunérations d'administrateurs
6582 Dons
6583 Mécénat
659 CHARGES PROVISIONNÉES D'EXPLOITATION
6591 sur risques à court terme
6593 sur stocks
6594 sur créances
6598 Autres charges provisionnées
66 CHARGES DE PERSONNEL
661 RÉMUNÉRATIONS DIRECTES VERSÉES AU PERSONNEL NATIONAL
6611 Appointements salaires et commissions
6612 Primes et gratifications
6613 Congés payés
6614 Indemnités de préavis, de licenciement et de recherche d'embauche
6615 Indemnités de maladie versées aux travailleurs
6616 Supplément familial
6617 Avantages en nature
6618 Autres rémunérations directes
662 RÉMUNÉRATIONS DIRECTES VERSÉES AU PERSONNEL NON NATIONAL
6621 Appointements salaires et commissions
6622 Primes et gratifications
6623 Congés payés
6624 Indemnités de préavis, de licenciement et de recherche d'embauche
6625 Indemnités de maladie versées aux travailleurs

6626 Supplément familial
6627 Avantages en nature
6628 Autres rémunérations directes
663 INDEMNITÉS FORFAITAIRES VERSÉES AU PERSONNEL
6631 Indemnités de logement
6632 Indemnités de représentation
6633 Indemnités d'expatriation
6638 Autres indemnités et avantages divers
664 CHARGES SOCIALES
6641 Charges sociales sur rémunération du personnel national
6642 Charges sociales sur rémunération du personnel non national
666 RÉMUNÉRATIONS ET CHARGES SOCIALES DE L'EXPLOITANT INDIVIDUEL
6661 Rémunération du travail de l'exploitant
6662 Charges sociales
667 RÉMUNÉRATION TRANSFÉRÉE DE PERSONNEL EXTÉRIEUR
6671 Personnel intérimaire
6672 Personnel détaché ou prêté à l'entreprise
668 AUTRES CHARGES SOCIALES
6681 Versements aux Syndicats et Comités d'entreprise, d'établissement
6682 Versements aux Comités d'hygiène et de sécurité
6683 Versements aux autres oeuvres sociales
6684 Médecine du travail et pharmacie
67 FRAIS FINANCIERS ET CHARGES ASSIMILÉES
671 INTÉRÊTS DES EMPRUNTS
6711 Emprunts obligataires
6712 Emprunts auprès des établissements de crédit
6713 Dettes liées à des participations
672 INTÉRÊTS DANS LOYERS DE CRÉDIT-BAIL ET CONTRATS ASSIMILÉS
6721 Intérêts dans loyers de crédit-bail immobilier
6722 Intérêts dans loyers de crédit-bail mobilier
6723 Intérêts dans loyers des autres contrats
673 ESCOMPTES ACCORDÉS
674 AUTRES INTÉRÊTS
6741 Avances reçues et dépôts créditeurs
6742 Comptes courants bloqués
6743 Intérêts sur obligations cautionnées
6744 Intérêts sur dettes commerciales
6745 Intérêts bancaires et sur opérations de trésorerie et d'escompte
6748 Intérêts sur dettes diverses
675 ESCOMPTES DES EFFETS DE COMMERCE
676 PERTES DE CHANGE
677 PERTES SUR CESSIONS DE TITRES DE PLACEMENT
678 PERTES SUR RISQUES FINANCIERS
6781 sur rentes viagères
6782 sur opérations financières
6784 sur instruments de trésorerie
679 CHARGES PROVISIONNÉES FINANCIÈRES
6791 sur risques financiers
6795 sur titres de placement
6798 Autres charges provisionnées financières
68 DOTATIONS AUX AMORTISSEMENTS

**681 DOTATIONS AUX AMORTISSEMENTS D'EXPLOITATION**
- **6811 Dotations aux amortissements des charges immobilisées**
- **6812 Dotations aux amortissements des immobilisations incorporelles**
- **6813 Dotations aux amortissements des immobilisations corporelles**

**687 DOTATIONS AUX AMORTISSEMENTS À CARACTÈRE FINANCIER**
- **6872 Dotations aux amortissements des primes de remboursement des obligations**
- **6878 Autres dotations aux amortissements à caractère financier**

**69 DOTATIONS AUX PROVISIONS**

**691 DOTATIONS AUX PROVISIONS D'EXPLOITATION**
- **6911 pour risques et charges**
- **6912 pour grosses réparations**
- **6913 pour dépréciation des immobilisations incorporelles**
- **6914 pour dépréciation des immobilisations corporelles**

**697 DOTATIONS AUX PROVISIONS FINANCIÈRES**
- **6971 pour risques et charges**
- **6972 pour dépréciation des immobilisations financières**

## COMPTES DE PRODUITS DES ACTIVITÉS ORDINAIRES — CLASSE 7

| | |
|---|---|
| 70 | VENTES |
| 71 | SUBVENTIONS D'EXPLOITATION |
| 72 | PRODUCTION IMMOBILISÉE |
| 73 | VARIATIONS DE STOCKS DE BIENS ET DE SERVICES PRODUITS |
| 75 | AUTRES PRODUITS |
| 77 | REVENUS FINANCIERS ET ASSIMILÉS |
| 78 | TRANSFERTS DE CHARGES |
| 79 | REPRISES DE PROVISIONS |

**70 VENTES**

**701 VENTES DE MARCHANDISES**
- **7011** dans la Région (1)
- **7012** hors Région (1)
- **7013** aux entreprises du groupe dans la Région
- **7014** aux entreprises du groupe hors Région

**702 VENTES DE PRODUITS FINIS**
- **7021** dans la Région (1)
- **7022** hors Région (1)
- **7023** aux entreprises du groupe dans la Région
- **7024** aux entreprises du groupe hors Région

**703 VENTES DE PRODUITS INTERMÉDIAIRES**
- **7031** dans la Région (1)
- **7032** hors Région (1)
- **7033** aux entreprises du groupe dans la Région
- **7034** aux entreprises du groupe hors Région

**704 VENTES DE PRODUITS RÉSIDUELS**
- **7041** dans la Région (1)
- **7042** hors Région (1)
- **7043** aux entreprises du groupe dans la Région
- **7044** aux entreprises du groupe hors Région

**705 TRAVAUX FACTURÉS**
- **7051** dans la Région (1)
- **7052** hors Région (1)
- **7053** aux entreprises du groupe dans la Région
- **7054** aux entreprises du groupe hors Région

**706 SERVICES VENDUS**
- **7061** dans la Région (1)
- **7062** hors Région (1)
- **7063** aux entreprises du groupe dans la Région
- **7064** aux entreprises du groupe hors Région

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

(1) À l'exclusion des ventes faites à des entreprises du groupe
(2) À inscrire au compte 706 si ces produits correspondent à une activité principale de l'entreprise

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

71 SUBVENTIONS D'EXPLOITATION
711 SUR PRODUITS À L'EXPORTATION
712 SUR PRODUITS À L'IMPORTATION
713 SUR PRODUITS DE PÉRÉQUATION
718 AUTRES SUBVENTIONS D'EXPLOITATION
7181 Versées par l'État et les collectivités publiques
7182 Versées par les organismes internationaux
7183 Versées par des tiers

72 PRODUCTION IMMOBILISÉE
721 IMMOBILISATIONS INCORPORELLES
722 IMMOBILISATIONS CORPORELLES
726 IMMOBILISATIONS FINANCIÈRES (1)

73 VARIATIONS DES STOCKS DE BIENS ET DE SERVICES PRODUITS
734 VARIATIONS DES STOCKS DE PRODUITS EN COURS
7341 Produits en cours
7342 Travaux en cours
735 VARIATIONS DES EN-COURS DE SERVICES
7351 Études en cours
7352 Prestations de services en cours
736 VARIATIONS DES STOCKS DE PRODUITS FINIS
737 VARIATIONS DES STOCKS DE PRODUITS INTERMÉDIAIRES ET RÉSIDUELS
7371 Produits intermédiaires
7372 Produits résiduels

75 AUTRES PRODUITS
752 QUOTE-PART DE RÉSULTAT SUR OPÉRATIONS FAITES EN COMMUN
7521 Quote-part transférée de pertes (comptabilité du gérant)
7525 Bénéfices attribués par transfert (comptabilité des associés non gérants)
753 QUOTE-PART DE RÉSULTAT SUR EXÉCUTION PARTIELLE DE CONTRATS PLURI-EXERCICES
754 PRODUITS DES CESSIONS COURANTES D'IMMOBILISATIONS
758 PRODUITS DIVERS
7581 Jetons de présence et autres rémunérations d'administrateurs
7582 Indemnités d'assurances reçues
759 REPRISES DE CHARGES PROVISIONNÉES D'EXPLOITATION
7591 sur risques à court terme
7593 sur stocks
7594 sur créances
7598 sur autres charges provisionnées

77 REVENUS FINANCIERS ET PRODUITS ASSIMILÉS
771 INTÉRÊTS DE PRÊTS
772 REVENUS DE PARTICIPATIONS
773 ESCOMPTES OBTENUS
774 REVENUS DE TITRES DE PLACEMENT
776 GAINS DE CHANGE

(1) En cas d'offre publique d'échange (O.P.E.) ou d'achat (O.P.A.) notamment.

777 GAINS SUR CESSIONS DE TITRES DE PLACEMENT
778 GAINS SUR RISQUES FINANCIERS
7781 sur rentes viagères
7782 sur opérations financières
7784 sur instruments de trésorerie
779 REPRISES DE CHARGES PROVISIONNÉES FINANCIÈRES
7791 sur risques financiers
7795 sur titres de placement
7798 autres charges provisionnées financières
78 TRANSFERTS DE CHARGES
781 TRANSFERTS DE CHARGES D'EXPLOITATION
787 TRANSFERTS DE CHARGES FINANCIERES
79 REPRISES DE PROVISIONS
791 REPRISES DE PROVISIONS D'EXPLOITATION
7911 pour risques et charges
7912 pour grosses réparations
7913 pour dépréciation des immobilisations incorporelles
7914 pour dépréciation des immobilisations corporelles
797 REPRISES DE PROVISIONS FINANCIÈRES
7971 pour risques et charges
7972 pour dépréciation des immobilisations financières
798 REPRISES D'AMORTISSEMENTS (1)

## COMPTES DES AUTRES CHARGES ET DES AUTRES PRODUITS — CLASSE 8

| | |
|---|---|
| 81 | VALEURS COMPTABLES DES CESSIONS D'IMMOBILISATIONS |
| 82 | PRODUITS DES CESSIONS D'IMMOBILISATIONS |
| 83 | CHARGES HORS ACTIVITÉS ORDINAIRES |
| 84 | PRODUITS HORS ACTIVITÉS ORDINAIRES |
| 85 | DOTATIONS HORS ACTIVITÉS ORDINAIRES |
| 86 | REPRISES HORS ACTIVITÉS ORDINAIRES |
| 87 | PARTICIPATION DES TRAVAILLEURS |
| 88 | SUBVENTIONS D'ÉQUILIBRE |
| 89 | IMPÔTS SUR LE RÉSULTAT |

81 VALEURS COMPTABLES DES CESSIONS D'IMMOBILISATIONS
811 IMMOBILISATIONS INCORPORELLES
812 IMMOBILISATIONS CORPORELLES
816 IMMOBILISATIONS FINANCIÈRES
82 PRODUITS DES CESSIONS D'IMMOBILISATIONS
821 IMMOBILISATIONS INCORPORELLES
822 IMMOBILISATIONS CORPORELLES
826 IMMOBILISATIONS FINANCIÈRES
83 CHARGES HORS ACTIVITÉS ORDINAIRES
831 CHARGES H.A.O. CONSTATÉES

(1) Cas de révision de plan d'amortissement

834 PERTES SUR CRÉANCES H.A.O.
835 DONS ET LIBÉRALITÉS ACCORDÉS
836 ABANDONS DE CRÉANCES CONSENTIS
839 CHARGES PROVISIONNÉES H.A.O.

**84 PRODUITS HORS ACTIVITÉS ORDINAIRES**
841 PRODUITS H.A.O CONSTATÉS
845 DONS ET LIBÉRALITÉS OBTENUS
846 ABANDONS DE CRÉANCES OBTENUS
848 TRANSFERTS DE CHARGES H.A.O
849 REPRISES DES CHARGES PROVISIONNÉES H.A.O.

**85 DOTATIONS HORS ACTIVITÉS ORDINAIRES**
851 DOTATIONS AUX PROVISIONS RÉGLEMENTÉES
852 DOTATIONS AUX AMORTISSEMENTS H.A.O.
853 DOTATIONS AUX PROVISIONS POUR DÉPRÉCIATION H.A.O.
854 DOTATIONS AUX PROVISIONS POUR RISQUES ET CHARGES H.A.O.
858 AUTRES DOTATIONS H.A.O.

**86 REPRISES HORS ACTIVITÉS ORDINAIRES**
861 REPRISES DE PROVISIONS RÉGLEMENTÉES
862 REPRISES D'AMORTISSEMENTS
863 REPRISES DE PROVISIONS POUR DÉPRÉCIATION H.A.O.
864 REPRISES DE PROVISIONS POUR RISQUES ET CHARGES H.A.O.
865 REPRISES DE SUBVENTIONS D'INVESTISSEMENT
868 AUTRES REPRISES H.A.O.

**87 PARTICIPATION DES TRAVAILLEURS**
871 PARTICIPATION LÉGALE AUX BÉNÉFICES
874 PARTICIPATION CONTRACTUELLE AUX BÉNÉFICES
878 AUTRES PARTICIPATIONS

**88 SUBVENTIONS D'ÉQUILIBRE**
881 ÉTAT
884 COLLECTIVITÉS PUBLIQUES
886 GROUPE
888 AUTRES

**89 IMPÔTS SUR LE RÉSULTAT**
891 IMPÔTS SUR LES BÉNÉFICES DE L'EXERCICE
8911 Activités exercées dans l'État
8912 Activités exercées dans les autres États de la Région
8913 Activités exercées hors Région
892 RAPPEL D'IMPÔTS SUR RÉSULTATS ANTÉRIEURS
895 IMPÔT MINIMUM FORFAITAIRE (I.M.F.)
899 DÉGRÈVEMENTS ET ANNULATIONS D'IMPÔTS SUR RÉSULTATS ANTÉRIEURS
8991 Dégrèvements
8994 Annulations pour pertes rétroactives

CLASSE 9

# COMPTES DES ENGAGEMENTS HORS BILAN ET COMPTES DE LA COMPTABILITE ANALYTIQUE DE GESTION

## ■ COMPTES DES ENGAGEMENTS HORS BILAN

| | |
|---|---|
| 90 | ENGAGEMENTS OBTENUS ET ENGAGEMENTS ACCORDES |
| 91 | CONTREPARTIES DES ENGAGEMENTS |

### 90 ENGAGEMENTS OBTENUS ET ENGAGEMENTS ACCORDÉS

**ENGAGEMENTS OBTENUS 901 à 904**

**901 ENGAGEMENTS DE FINANCEMENT OBTENUS**
- 9011 Crédits confirmés obtenus
- 9012 Emprunts restant à encaisser
- 9013 Facilités de financement renouvelables
- 9014 Facilités d'émission
- 9018 Autres engagements de financement obtenus

**902 ENGAGEMENTS DE GARANTIE OBTENUS**
- 9021 Avals obtenus
- 9022 Cautions, garanties obtenues
- 9023 Hypothèques obtenues
- 9024 Effets endossés par des tiers
- 9028 Autres garanties obtenues

**903 ENGAGEMENTS RÉCIPROQUES**
- 9031 Achats de marchandises à terme
- 9032 Achats à terme de devises
- 9033 Commandes fermes des clients
- 9038 Autres engagements réciproques

**904 AUTRES ENGAGEMENTS OBTENUS**
- 9041 Abandons de créances conditionnels
- 9043 Ventes avec clause de réserve de propriété
- 9048 Divers engagements obtenus

**ENGAGEMENTS ACCORDÉS 905 à 908**

**905 ENGAGEMENTS DE FINANCEMENT ACCORDÉS**
- 9051 Crédits accordés non décaissés
- 9058 Autres engagements de financement accordés

**906 ENGAGEMENTS DE GARANTIE ACCORDÉS**
- **9061 Avals accordés**
- **9062 Cautions, garanties accordées**
- **9063 Hypothèques accordées**
- **9064 Effets endossés par l'entreprise**
- **9068 Autres garanties accordées**

**907 ENGAGEMENTS RÉCIPROQUES**
- **9071 Ventes de marchandises à terme**
- **9072 Ventes à terme de devises**
- **9073 Commandes fermes aux fournisseurs**
- **9078 Autres engagements réciproques**

**907 AUTRES ENGAGEMENTS ACCORDÉS**
- **9081 Annulations conditionnelles de dettes**
- **9082 Engagements de retraite**
- **9083 Achats avec clause de réserve de propriété**
- **9088 Divers engagements accordés**

**91 CONTREPARTIES DES ENGAGEMENTS**
- **911 à 914 CONTREPARTIE DES ENGAGEMENTS OBTENUS, 901 à 904**
- **915 à 918 CONTREPARTIE DES ENGAGEMENTS ACCORDÉS, 905 à 908**

## ■ COMPTES DE LA COMPTABILITE ANALYTIQUE DE GESTION (CAGE)

| | |
|---|---|
| 92 | COMPTES REFLECHIS |
| 93 | COMPTES DE RECLASSEMENTS |
| 94 | COMPTES DE COÛTS |
| 95 | COMPTES DE STOCKS |
| 96 | COMPTES D'ECARTS SUR COUTS PREETABLIS |
| 97 | COMPTES DE DIFFERENCES DE TRAITEMENT COMPTABLE |
| 98 | COMPTES DE RESULTATS |
| 99 | COMPTES DE LIAISONS INTERNES |

# CHAPITRE 2 :
# CONTENU ET FONCTIONNEMENT DES COMPTES

## SECTION 1

## CLASSE 1 : COMPTES DE RESSOURCES DURABLES

Les comptes de la classe 1 enregistrent les ressources de financement mises à la disposition de l'entreprise de façon durable et permanente par les associés et les tiers.

Ces comptes regroupent :

- les capitaux propres correspondant à la somme algébrique des rubriques suivantes :
  - capital,
  - réserves,
  - report à nouveau (débiteur ou créditeur),
  - résultat net de l'exercice,
  - subventions d'investissement,
  - provisions réglementées et fonds assimilés ;
- les emprunts et dettes assimilées ;
- les dettes de crédit-bail et contrats assimilés ;
- les dettes liées à des participations et les comptes de liaison des établissements et sociétés en participation ;
- les provisions financières pour risques et charges.

### COMPTE 101 Capital social

#### Contenu

Le Capital social traduit le montant des valeurs apportées par les associés.

Dans les sociétés, le capital initial correspond à la valeur des apports (nature ou espèces) effectués par les associés à la création de l'entreprise tels qu'ils figurent dans les statuts.

Il est divisé en actions ou parts d'une même valeur nominale.

Au cours de la vie sociale, le capital peut, sur décision des organes compétents, être augmenté ou diminué pour diverses raisons, notamment : apports et/ou retraits de capital, affectation de résultats et incorporation de réserves.

Pour certaines sociétés, la loi prévoit la limitation de la responsabilité des associés à l'égard des créanciers sociaux en fixant le montant minimum du capital social.

#### Subdivisions

1011 Capital souscrit, non appelé
1012 Capital souscrit, appelé, non versé
1013 Capital souscrit, appelé, versé, non amorti
1014 Capital souscrit, appelé, versé, amorti
1018 Capital souscrit, soumis à des conditions particulières

#### Commentaires

1) le capital social représente la valeur nominale des actions ou parts sociales.
2) le compte 1011 — Capital souscrit, non appelé enregistre à son crédit les promesses d'apport en espèces ou en nature, faites par les associés, par le débit du compte 109 — Actionnaires capital souscrit, non appelé.

3) au moment de l'appel d'une nouvelle fraction du capital le compte 1011 est débité par le crédit du compte 1012 à concurrence du montant appelé. Corrélativement, le compte 467 — Actionnaires, restant dû sur capital appelé est débité du même montant par le crédit du compte 109 — Actionnaires, capital souscrit, non appelé.

4) le compte 1012 — Capital souscrit, appelé, non versé enregistre à son crédit la fraction de capital en instance d'être effectivement libérée par les actionnaires. En cas de libération effective par les associés de la fraction de capital appelé, le compte 1012 — Capital souscrit, appelé, non versé est viré au compte 1013 — Capital souscrit appelé, versé, non amorti.

5) les organes compétents peuvent décider de rembourser aux associés tout ou partie du montant nominal de leurs actions à titre d'avances sur le produit de la liquidation future de la société. Le capital demeure inchangé, les actions amorties devenant des actions de jouissance. La contre-valeur des actions de jouissance est isolée dans le compte 1014 – Capital souscrit, appelé, versé, amorti. Les actions dont le capital est partiellement ou totalement amorti donnent les mêmes droits que les actions non amorties à l'exception du premier dividende (Intérêt statutaire).

6) le compte 1018 – Capital souscrit, soumis à des conditions particulières enregistre à son crédit le montant du capital provenant d'opérations particulières telles que :

- l'incorporation de plus-values nettes à long terme (P.V.N.L.T.), lorsque les dispositions législatives et réglementaires le prévoient ;
- l'émission de certificats d'investissement, d'actions préférentielles et d'actions à dividendes prioritaires, sans droit de vote.

**Fonctionnement**

**Le compte 101 – CAPITAL SOCIAL est crédité du montant :**
**– des apports initiaux ;**
**– des augmentations de capital en espèces ou en nature (déduction faite des primes liées au capital social)**

par le débit du compte 46 – Associés et Groupe, pour les apports en espèces ou en nature ;

ou par le débit du compte 11 – Réserves, pour l'incorporation de ce poste au capital ;

ou par le débit du compte 13 – Résultat net de l'exercice, pour l'incorporation de ce poste au capital.

**Le compte 101 — CAPITAL SOCIAL est débité des réductions de capital décidées par les Assemblées générales d'associés**

par le crédit du compte 12 – Report à nouveau, pour l'absorption des pertes antérieures reportées ;

ou par le crédit du compte 13 – Résultat net de l'exercice, pour l'absorption des pertes de l'exercice ;

ou par le crédit du compte 46 – Associés et Groupe, dans le cas du remboursement d'une partie du capital.

**Exclusions**

| | |
|---|---|
| **Le compte 101 – CAPITAL SOCIAL ne doit pas servir à enregistrer :** | ***Il convient dans les cas d'espèce d'utiliser les comptes ci-après :*** |
| ■ **les versements et/ou retraits temporaires de fonds effectués par les associés** | ■ ***46 – Associés et Groupe*** |
| ■ **les apports effectués par l'exploitant individuel** | ■ ***103 – Capital personnel*** |
| ■ **les apports non remboursables effectués par la puissance publique** | ■ ***102 – Capital par dotation*** |

**Eléments de contrôle**

**Le compte 101 – CAPITAL SOCIAL peut être contrôlé à partir de recoupements issus :**

- **des statuts de la société ;**
- **des virements bancaires et relevés de banque ;**
- **du procès-verbal de l'Assemblée des associés.**

## COMPTE 102 Capital par dotation

**Contenu**

**Le Capital par dotation représente la contrepartie de l'intégration au patrimoine des entreprises publiques, des immobilisations et fonds affectés, sur décision de l'Autorité publique, au fonctionnement de ces entreprises. Cette dotation peut aussi se réaliser par transformation de dettes.**

**Subdivisions**

| | | | |
|---|---|---|---|
| 1021 | **Dotation initiale** | 1028 | **Autres dotations** |
| 1022 | **Dotations complémentaires** | | |

**Commentaires**

**1) le compte 102 – Capital par dotation ne saurait être utilisé que dans les entreprises publiques. Il reçoit en effet les fonds de dotation des collectivités publiques. Il enregistre la contre-valeur des biens affectés de manière irrévocable à ces entreprises.**

**2) il n'en demeure pas moins vrai que certaines subventions d'investissement, accordées par les collectivités auxquelles les entreprises sont rattachées, peuvent être considérées comme étant des fonds de dotation. Ce sera notamment le cas d'espèce d'organismes subventionneurs et d'entreprise subventionnée émanant de la même personne morale publique. Dans ce cas, il faut se référer à la décision d'octroi pour leur qualification.**

**Fonctionnement**

**Le compte 102 – CAPITAL PAR DOTATION est crédité des dotations en numéraire et en nature accordées par une collectivité publique**

| |
|---|
| **par le débit du compte 4493 – Etat, fonds de dotation à recevoir ;** |

| |
|---|
| **ou par le débit du compte 45 – Organismes internationaux ;** |

**ou par le débit du compte 47 – Débiteurs et créditeurs divers ;**

**ou encore par le débit des comptes d'actifs concernés, immobilisations, stocks, créances.**

**Le compte 102 – CAPITAL PAR DOTATION est débité, en cas de reprise contractuelle de dettes**

**par le crédit des comptes de passif concernés.**

**Exclusions**

| | |
|---|---|
| **Le compte 102 – CAPITAL PAR DOTATION ne doit pas servir à enregistrer :**<br>■ **les sommes reçues à titre de prêts ou d'avances remboursables par les entreprises publiques**<br>■ **les sommes reçues à titre de prêts ou d'avances remboursables assorties de conditions particulières**<br>■ **les sommes reçues à titre de subventions d'investissement dans la mesure où elles ne sont pas transformées en capital par dotation** | *Il convient dans les cas d'espèce d'utiliser les comptes ci-après :*<br>■ *163 – Avances reçues de l'Etat*<br>■ *167 – Avances assorties de conditions particulières*<br>■ *14 – Subventions d'investissement* |

**Eléments de contrôle**

**Le compte 102 – CAPITAL PAR DOTATION peut être contrôlé à partir de recoupements issus :**

- **de décret, arrêté ou lettre officielle d'octroi ou de déblocage des fonds ;**
- **de procès-verbal de remise d'un bien cédé en guise d'apport en nature ;**
- **de pièces justificatives de virements correspondants.**

**COMPTE 103 Capital personnel**

**Contenu**

**A la création de l'entreprise exploitée sous la forme individuelle, le capital initial représente le montant des apports en nature ou en espèces effectués par l'entrepreneur à titre définitif et des dettes qu'il décide d'inscrire au bilan.**
**Ce capital initial est modifié ultérieurement par les apports et les retraits de capital ainsi que par l'affectation des résultats.**

**Commentaires**

**Ce compte ne doit pas être confondu avec le compte de l'exploitant. Lorsque le solde de ce compte est débiteur, il reste au passif, mais précédé du signe moins.**

**Fonctionnement**

**Le compte 103 – CAPITAL PERSONNEL est crédité des apports effectués par l'exploitant**

**à titre définitif, en début ou en cours d'activité, par le débit des comptes d'actifs concernés : immobilisations, stocks, trésorerie ;**

à la clôture de l'exercice, de l'apport net issu du solde du Compte de l'exploitant par le débit du compte 104 – Compte de l'exploitant.

Le compte 103 – CAPITAL PERSONNEL est crédité, à l'ouverture de l'exercice, du montant de l'affectation du résultat de l'exercice précédent

par le débit du compte 131 – Résultat net : Bénéfice.

Le compte 103 – CAPITAL PERSONNEL est débité, à l'ouverture de l'exercice, du montant de l'affectation du résultat de l'exercice précédent

par le crédit du compte 139 – Résultat net : Perte.

Le compte 103 – CAPITAL PERSONNEL est débité, à la clôture de l'exercice, du solde du compte de l'exploitant (retraits nets)

par le crédit du compte 104 – Compte de l'exploitant.

**Exclusions**

| | |
|---|---|
| Le compte 103 – CAPITAL PERSONNEL ne doit pas servir à enregistrer :<br>■ les prélèvements et versements effectués dans les entreprises non individuelles<br>■ les prélèvements et apports effectués par l'exploitant à titre temporaire | *Il convient dans les cas d'espèce d'utiliser les comptes ci-après :*<br>■ *462 – Associés, comptes courants*<br>■ *104 – Compte de l'exploitant* |

**Eléments de contrôle**

Le compte 103 – CAPITAL PERSONNEL peut être contrôlé à partir de recoupements issus :

- du compte de résultat de l'exercice précédent ;
- des virements ;
- des fiches de caisse ;
- des relevés de banque.

**COMPTE 104 Compte de l'exploitant**

**Contenu**

Ce compte sert à établir la situation de l'entrepreneur en ce qui concerne :

- les apports et compléments d'apports financiers et/ou de biens et services effectués à titre temporaire en cours d'exercice. Ces apports et compléments d'apports financiers peuvent consister en des versements dans la caisse ou sur un compte bancaire de l'entreprise ou en des règlements de dépenses de l'entreprise sur la trésorerie privée de l'exploitant ;
- les retraits effectués au cours de l'exercice pour son usage personnel ou celui de sa famille et dans le cadre de l'exploitation. Ceux-ci consistent en des :
  - prélèvements en nature de biens et services, objets de l'activité, qui concourent à la détermination du résultat ;
  - prélèvements financiers opérés sur un compte de trésorerie affecté à l'activité, qu'il s'agisse de prélèvements directs (retraits de fonds) ou indirects (paiement d'une dépense privée).

**Subdivisions**

| | | | |
|---|---|---|---|
| **1041** | **Apports temporaires** | **1047** | **Prélèvements d'autoconsommation** |
| **1042** | **Opérations courantes** | **1048** | **Autres prélèvements** |
| **1043** | **Rémunérations, impôts, et autres charges personnelles** | | |

**Commentaires**

**Le compte 104 – Compte de l'exploitant est en fait un démembrement du compte 103 – Capital personnel. A ce titre, il est systématiquement soldé à la clôture de l'exercice.**

**Fonctionnement**

**Le compte 104 – COMPTE DE L'EXPLOITANT est crédité, en cours d'exercice, des apports et compléments d'apports financiers et/ou de biens et services effectués par l'exploitant à titre temporaire**

**par le débit d'un compte de trésorerie ou des comptes d'actifs correspondants.**

**Le compte 104 – COMPTE DE L'EXPLOITANT est crédité, à la clôture de l'exercice, du montant débiteur de son solde**

**par le débit du compte 103 – Capital personnel**

**Le compte 104 – COMPTE DE L'EXPLOITANT est débité, en cours d'exercice, des retraits de fonds ou des prélèvements de biens et services effectués par l'exploitant, pour son usage personnel ou celui de sa famille et de l'exploitation**

**par le crédit des comptes d'actifs correspondants.**

**Le compte 104 – COMPTE DE L'EXPLOITANT est débité, à la clôture de l'exercice, du montant de son solde créditeur**

**par le crédit du compte 103 – Capital personnel.**

**Exclusions**

| | |
|---|---|
| **Le compte 104 – COMPTE DE L'EXPLOITANT ne doit pas servir à enregistrer :**<br>■ **les prélèvements et versements effectués dans des entreprises non individuelles** | *Il convient dans le cas d'espèce d'utiliser le compte ci-après :*<br>■ *462 – Associés, comptes courants* |

**Eléments de contrôle**

**Le compte 104 – COMPTE DE L'EXPLOITANT peut être contrôlé à partir de recoupements issus :**

- **des virements ;**
- **des fiches de caisse ;**
- **des relevés de banque.**

## COMPTE 105 Primes liées aux capitaux propres

### Contenu

La prime peut être analysée comme étant un droit d'entrée demandé au nouvel actionnaire d'autant que l'action vaut, avant augmentation du capital, beaucoup plus que sa valeur nominale. Elle représente une partie des apports purs et simples non comprise dans le capital social.

Les primes liées aux capitaux propres doivent figurer distinctement au passif du bilan dans les rubriques appropriées. Selon la nature des opérations d'augmentation de capital, en nature ou en espèces, il y a lieu de distinguer quatre (4) catégories de primes, d'émission, de fusion, d'apport et de conversion.

### Subdivisions

1051 Primes d'émission
1052 Primes d'apport
1053 Primes de fusion
1054 Primes de conversion
1058 Autres primes

### Commentaires

1) la prime d'émission est égale à l'excédent du prix d'émission (c'est-à-dire le prix payé par le souscripteur) sur la valeur nominale des actions ou parts sociales.

2) la prime de fusion représente la différence entre la valeur réelle de l'entreprise absorbée et la valeur nominale des actions ou parts sociales rémunérant l'apport.

3) la prime d'apport représente la différence entre la valeur du ou des biens apportés et la valeur nominale des actions ou des parts sociales rémunérant l'apport.

4) la prime de conversion représente la différence entre la valeur de conversion du ou des titres de créances et la valeur nominale des actions ou des parts sociales rémunérant l'apport.

### Fonctionnement

Le compte 105 – PRIMES LIEES AUX CAPITAUX PROPRES est crédité lors des augmentations de capital

par le débit des comptes d'associés, de comptes de tiers ou de comptes de trésorerie.

Le compte 105 – PRIMES LIEES AUX CAPITAUX PROPRES est débité en cas d'incorporation des primes au capital

par le crédit du compte 101 – Capital social

Le compte 105 – PRIMES LIEES AUX CAPITAUX PROPRES est débité en cas d'absorption de pertes

par le crédit du compte 12 – Report à nouveau ou 139 – Résultat net : pertes.

**Le compte 105 – PRIMES LIEES AUX CAPITAUX PROPRES est débité en cas de remboursement du capital**

**par le crédit du compte 462 – Associés, comptes courants.**

**Le compte 105 – PRIMES LIEES AUX CAPITAUX PROPRES est débité, en cas d'augmentation du capital, du montant des frais de cette augmentation**

**par le crédit du compte 78 – Transferts de charges, en cas d'imputation des frais d'augmentation du capital.**

**Exclusions**

| | |
|---|---|
| **Le compte 105 – PRIMES LIEES AUX CAPITAUX PROPRES ne doit pas servir à enregistrer certaines sommes qualifiées de primes, exemples : primes de remboursement des obligations, primes d'assurance, primes de création d'emplois, primes de développement** | *Il convient dans les cas d'espèce d'utiliser des comptes tels que :*<br>■ *206 – Primes de remboursement des obligations*<br>■ *625 – Primes d'assurance*<br>■ *7078 – Autres produits accessoires*<br>■ *etc.* |

**Eléments de contrôle**

**Le compte 105 – PRIMES LIEES AUX CAPITAUX PROPRES peut être contrôlé à partir de recoupements issus :**

- **des décisions de l'Assemblée des associés portant augmentation du capital social ;**
- **des textes relatifs au protocole de fusion ;**
- **des textes relatifs au protocole d'apport ;**
- **des factures de frais ou du calcul analytique des frais d'augmentation de capital.**

## COMPTE 106 Ecarts de réévaluation

**Contenu**

**L'écart de réévaluation représente la contrepartie au passif du bilan des augmentations de valeur d'éléments actifs soit dans le cadre d'une réévaluation légale, soit dans celui d'une réévaluation libre.**
**La différence entre les valeurs réévaluées et les valeurs nettes précédemment comptabilisées constitue l'écart de réévaluation.**
**L'écart de réévaluation s'inscrit distinctement au passif du bilan dans les capitaux propres.**

**Subdivisions**

**Des sous-comptes peuvent être ouverts, notamment par catégorie d'actif réévalué, voire par élément, afin de suivre les éventuelles réductions de l'écart par sortie des actifs réévalués.**

| | |
|---|---|
| **1061** | **Ecarts de réévaluation légale** |
| **1062** | **Ecarts de réévaluation libre** |

**Commentaires**

**L'écart de réévaluation n'a pas la nature d'un résultat et ne peut être utilisé à compenser les pertes de l'exercice de réévaluation. Il n'est pas distribuable ; il peut être incorporé en tout ou partie au capital.**

**Fonctionnement**

**Le compte 106 – ECARTS DE REEVALUATION est crédité du montant de la réévaluation des éléments d'actif réévalués**

**par le débit des comptes d'actifs concernés.**

**Le compte 106 – ECARTS DE REEVALUATION est débité des incorporations directes au capital**

**par le crédit du compte 10 – Capital.**

**Eléments de contrôle**

**Le compte 106 – ECARTS DE REEVALUATION peut être contrôlé à partir de recoupements issus :**

- **de l'évaluation des actifs à la date de la réévaluation ;**
- **des décisions de l'Assemblée générale des actionnaires portant augmentation de capital par incorporation de tout ou partie de l'écart de réévaluation.**

**COMPTE 109 Actionnaires, capital souscrit, non appelé**

**Contenu**

**Ce compte retrace la créance de la société sur les actionnaires, pour la fraction du capital non encore appelé par les organes compétents en cas de libération partielle.**

**Celle-ci peut être consécutive aux opérations de constitution d'une société ou d'augmentation de capital.**

**Subdivisions**

**Des sous-comptes peuvent être ouverts, notamment par associé, en vue d'un meilleur suivi de la libération de leurs apports.**

**Commentaires**

**Le montant inscrit au compte 109 représente en fait la créance globale de la société sur les actionnaires.**
**Elle devra être personnalisée pour chacun d'eux au moment des appels effectifs de fonds et portée au débit du compte 467 – Actionnaires, restant dû sur capital appelé.**
**Le compte 109 figure en seconde ligne au passif du bilan, en moins parmi les capitaux propres.**

**Fonctionnement**

**Le compte 109 – ACTIONNAIRES, CAPITAL SOUSCRIT NON APPELE est débité, lors de la création d'une société ou lors d'une augmentation de capital, du montant non appelé immédiatement**

**par le crédit du compte 101 – Capital social.**

**Le compte 109 – ACTIONNAIRES, CAPITAL SOUSCRIT NON APPELE est crédité lors des appels successifs du capital**

**par le débit du compte 467– Actionnaires, restant dû sur capital appelé.**

**Eléments de contrôle**

Le compte 109 – Actionnaires, capital souscrit, non appelé peut être contrôlé à partir de recoupements issus :

- des statuts ;
- des décisions des Assemblées générales ordinaires et extraordinaires ;
- du compte 1011 – Capital souscrit, non appelé, de solde opposé et de montant identique.

## COMPTE 11 Réserves

**Contenu**

Les réserves correspondent à des bénéfices laissés à la disposition de l'entreprise et non incorporés au capital.
L'obligation de constituer des réserves résulte des dispositions statutaires ou réglementaires et des décisions des organes compétents.

**Subdivisions**

111 RESERVE LEGALE
112 RESERVES STATUTAIRES OU CONTRACTUELLES
113 RESERVES REGLEMENTEES
- 1131 Réserves de plus-values nettes à long terme
- 1133 Réserves consécutives à l'octroi de subventions d'investissement
- 1138 Autres réserves réglementées

118 AUTRES RESERVES
- 1181 Réserves facultatives
- 1188 Réserves diverses

**Commentaires**

Les réserves accroissent les capitaux propres et comprennent les réserves légales, réglementées et statutaires ainsi que les réserves libres ou facultatives.
1) le compte 111 – Réserve légale est destiné à constater l'obligation annuelle d'alimentation ou de constitution d'un fonds de réserves, en application de dispositions juridiques régissant certains types de sociétés (SA et SARL, notamment).
La réserve légale, qui peut également être constituée par prélèvement sur toute réserve disponible (notamment primes liées au capital), cesse d'être obligatoire lorsque son montant atteint 20 % du montant du capital.

2) le compte 113 – Réserves réglementées comprend des subdivisions telles que :
a) 1131 – Réserve de plus-values nettes à long terme. Lorsque la législation fiscale le prévoit, ce compte enregistre la plus-value nette à long terme, pour son montant net d'impôt.
b) 1133 – Réserves consécutives à l'octroi de subventions d'investissement. Ce compte est ouvert lorsque la convention de subvention prévoit :
- la constitution par l'entreprise subventionnée d'une réserve de montant déterminé eu égard à la subvention ;
- le maintien d'une telle réserve au passif du bilan pendant une période déterminée.

**Fonctionnement**

Le compte 11 – RESERVES est crédité du montant affecté aux réserves

par le débit du compte 131 – Résultat net : Bénéfice ou le débit du compte 1301 – Résultat en instance d'affectation : Bénéfice.

**Le compte 11 – RESERVES est débité des incorporations directes au capital**

**par le crédit du compte 101 – Capital social.**

**Le compte 11 – RESERVES est débité des distributions aux associés**

**par le crédit du compte 465 – Associés, dividendes à payer.**

**Le compte 11 – RESERVES est débité des prélèvements pour l'amortissement des pertes**

**par le crédit des comptes 129 – Report à nouveau débiteur ou 139 – Résultat net : Perte.**

**Exclusions**

| | |
|---|---|
| **Le compte 11 – RESERVES ne doit pas servir à enregistrer :** | ***Il convient dans les cas d'espèce d'utiliser les comptes ci-après :*** |
| ■ **les provisions pour pertes et charges** | ■ ***19 – Provisions financières pour risques et charges*** |
| ■ **les provisions pour dépréciation des immobilisations** | ■ ***29 – Provisions pour dépréciation*** |
| ■ **les provisions pour dépréciation des comptes de stocks** | ■ ***39 – Dépréciations des stocks*** |
| ■ **les provisions pour dépréciation des comptes clients** | ■ ***49 – Dépréciations et risques provisionnés (Tiers)*** |
| ■ **les provisions pour dépréciation des comptes de trésorerie** | ■ ***59–Dépréciations et risques provisionnés (Trésorerie)*** |

**Eléments de contrôle**

**Le compte 11 — RESERVES peut être contrôlé à partir de recoupements issus :**

- **de dispositions législatives, statutaires ou contractuelles obligatoires concernant la répartition des résultats ;**
- **des décisions de l'Assemblée générale des actionnaires portant répartition des résultats.**

**COMPTE 12 Report à nouveau**

**Contenu**

**Le report à nouveau correspond au montant soit des bénéfices d'exercices antérieurs dont l'affectation a été reportée sur les exercices ultérieurs, soit des pertes constatées à la clôture d'exercices antérieurs qui n'ont pas été compensées par des prélèvements opérés sur les bénéfices, les réserves ou le capital.**

**Le report à nouveau est inscrit au passif du bilan où il doit figurer sur une ligne distincte : en moins si son solde est débiteur, et en plus si son solde est créditeur. Il constitue un élément des capitaux propres.**

**Subdivisions**

**121 REPORT A NOUVEAU CREDITEUR**

**129 REPORT A NOUVEAU DEBITEUR**

**1291 Perte nette à reporter**
**1292 Perte-Amortissements réputés différés**

**Commentaires**

**Le report à nouveau est constitué par :**
- **les sommes non affectées et laissées à la disposition de l'entreprise ;**
- **les pertes non compensées par des réserves ou par une diminution du capital ;**
- **les sommes venant des arrondis des dividendes distribués.**

**Le fonctionnement de ce compte est subordonné à la décision de l'Assemblée générale statuant sur l'affectation du bénéfice de l'exercice précédent ou sur le sort des pertes constatées à la clôture de l'exercice précédent.**

**Fonctionnement**

**Le compte 12 – REPORT A NOUVEAU est crédité lors de la répartition des bénéfices**

**par le débit du compte 131 – Résultat net : Bénéfice, pour la partie non distribuée, ou non affectée à un compte de réserves.**

**Le compte 12 – REPORT A NOUVEAU est débité lors de l'affectation du résultat**

**par le crédit du compte 139 – Résultat net : Perte, pour le montant des pertes non compensées par des prélèvements opérés sur des réserves ou sur le capital ;**

**ou par le crédit du compte 465 – Associés, dividendes à payer, pour le report à nouveau mis en distribution.**

**Lorsque la législation fiscale prévoit un traitement des amortissements différés, différent de celui des pertes ordinaires, l'entreprise substituera les sous-comptes 1291 et 1292 au compte 129 – Report à nouveau débiteur.**

**Exclusions**

| | |
|---|---|
| **Le compte 12 – REPORT A NOUVEAU ne doit pas servir à enregistrer :**<br>■ **les sommes à porter en réserves par décision de l'Assemblée générale ordinaire** | *Il convient dans le cas d'espèce d'utiliser le compte ci-après :*<br>■ *11 – Réserves* |

**Eléments de contrôle**

**Le compte 12 – REPORT A NOUVEAU peut être contrôlé à partir de recoupements issus des décisions des assemblées sur la répartition des résultats.**

## COMPTE 13 Résultat net de l'exercice

### Contenu

Le résultat net de l'exercice peut être défini de deux façons :
1. différence entre les produits (reçus ou à recevoir) et les charges (payées ou à payer) de la période ;
2. variation des capitaux propres entre le début et la clôture de l'exercice, hors nouveaux apports et retraits d'apports et hors réévaluation.

Quel que soit son signe, le résultat net de l'exercice est inscrit au passif du bilan sur la ligne correspondante, parmi les capitaux propres.

### Subdivisions

130 RESULTAT EN INSTANCE D'AFFECTATION
- 1301 Résultat en instance d'affectation : Bénéfice
- 1309 Résultat en instance d'affectation : Perte

131 RESULTAT NET : BENEFICE
132 MARGE BRUTE (M.B.)
- 1321 Marge brute sur marchandises
- 1322 Marge brute sur matières

133 VALEUR AJOUTEE (V.A.)
134 EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION (E.B.E.)
135 RESULTAT D'EXPLOITATION (R.E.)
136 RESULTAT FINANCIER (R.F.)
137 RESULTAT DES ACTIVITES ORDINAIRES (R.A.O.)
138 RESULTAT HORS ACTIVITES ORDINAIRES(R.H.A.O.)
139 RESULTAT NET : PERTE

### Commentaires

Le compte 13 – Résultat net de l'exercice permet de calculer, à la clôture de l'exercice, le résultat net à affecter, après déduction de l'impôt sur les bénéfices et autres prélèvements obligatoires.

Le solde du compte 13 représente un bénéfice si les produits l'emportent sur les charges (solde créditeur) ou une perte si les charges l'emportent sur les produits (solde débiteur).

L'affectation du résultat d'un exercice est décidée par les organes compétents au cours de l'exercice suivant. Le compte 13 est donc soldé lors de la comptabilisation de cette affectation.

A la réouverture des comptes de l'exercice suivant, les entreprises ont la possibilité d'utiliser un compte spécial "Résultat en instance d'affectation".

Dans les entreprises individuelles, le solde du compte 13 – Résultat net de l'exercice est viré au compte 103 – Capital personnel.

### Fonctionnement

Le compte 13 – RESULTAT NET DE L'EXERCICE est crédité, à la clôture de l'exercice

| par le débit des comptes de la classe 7 et des comptes créditeurs de la classe 8 pour solde. |
|---|

Le compte 13 – RESULTAT NET DE L'EXERCICE est crédité, après la clôture de l'exercice et décision d'imputation des pertes, du montant du résultat déficitaire

| par le débit des comptes : 12 – Report à nouveau, ou 11 – Réserves, ou 101 – Capital social, ou 103 – Capital personnel. |
|---|

**Le compte 13 – RESULTAT NET DE L'EXERCICE est débité à la clôture de l'exercice du montant des charges de l'exercice**

**par le crédit des comptes de la classe 6 et des comptes débiteurs de la classe 8 pour solde.**

**Le compte 13 – RESULTAT NET DE L'EXERCICE est débité après la clôture de l'exercice et décision d'affectation des résultats du montant du résultat déficitaire**

**par le crédit des comptes 12 – Report à nouveau ou 11 – Réserves ou 101 – Capital social ou 103 – Capital personnel ou 465 – Associés, dividendes à payer.**

**Exclusions**

| | |
|---|---|
| **Le compte 13 — RESULTAT NET DE L'EXERCICE ne doit pas servir à enregistrer :**<br>■ **les charges ou produits qui n'auraient pas au préalable transité par les comptes de gestion** | *Il convient dans le cas d'espèce d'utiliser les comptes ci-après :*<br>■ *classes 6, 7 et 8* |

**Eléments de contrôle**

**Le compte 13 — RESULTAT NET DE L'EXERCICE peut être contrôlé à partir de recoupements issus des soldes des comptes de gestion.**

**COMPTE 14 Subventions d'investissement**

**Contenu**

**Les subventions d'investissement sont des aides financières non remboursables accordées aux entreprises (publiques ou privées), pour différentes raisons : acquisition, création de valeurs immobilisées (subventions d'équipement) ou financement d'activités à long terme, afin de pourvoir au remplacement ou à la remise en état des immobilisations. Elles peuvent également consister en l'octroi de biens et services.**

**Subdivisions**

**141 SUBVENTIONS D'EQUIPEMENT A1411 Etat**
**1412 Régions**
**1413 Départements**
**1414 Communes et collectivités publiques décentralisées**
**1415 Entreprises publiques ou mixtes**
**1416 Entreprises et organismes privés**
**1417 Organismes internationaux**
**1418 Autres**
**142 SUBVENTIONS D'EQUIPEMENT B**
**148 AUTRES SUBVENTIONS D'INVESTISSEMENT**

**Commentaires**

**Les subventions d'investissement sont accordées par l'Etat, les collectivités publiques, les organismes internationaux ou les tiers, éventuellement, en vue d'acquérir ou de créer des immobilisations et de financer des activités à long terme. Dans certains cas, l'entreprise reçoit ladite subvention d'investissement sous la forme d'un transfert direct d'immobilisations, à titre gratuit.**

**Les subventions d'investissement figurent pour leur montant net au passif du bilan, parmi les capitaux propres, jusqu'à ce qu'elles aient rempli leur objet.**
**Le compte 14 permet aux entreprises subventionnées d'échelonner sur plusieurs exercices l'enrichissement provenant de ces subventions.**
**La quote-part de subvention reprise dans le résultat de l'exercice est égale :**

- **soit au montant de la dotation de l'exercice aux comptes d'amortissements des immobilisations amortissables acquises ou créées au moyen de la subvention ;**
- **soit à un montant déterminé en fonction du nombre d'années pendant lesquelles les immobilisations non amortissables acquises ou créées au moyen de la subvention sont inaliénables aux termes du contrat, ou à défaut d'une clause d'inaliénabilité dans le contrat, d'une somme égale au dixième du montant de la subvention.**

**Des dérogations à ces règles générales pourront être admises lorsqu'une telle mesure sera justifiée par des circonstances particulières, notamment par le régime juridique des entreprises, l'objet de leur activité, les conditions posées ou les engagements demandés par les autorités ou organismes ayant alloué ces subventions.**

**Fonctionnement**

**Le compte 14 – SUBVENTIONS D'INVESTISSEMENT est crédité du montant de l'aide obtenue**

**par le débit du compte approprié de la classe 2, sur la base de l'évaluation des immobilisations transférées gratuitement à l'entreprise.**

**Le compte 14 – SUBVENTIONS D'INVESTISSEMENT est crédité du montant de la subvention**

**par le débit du compte approprié de la classe 4 tel que 4494 – Etat, subventions d'équipement à recevoir ou 4582 – Organismes internationaux, subventions à recevoir.**

**Le compte 14 – SUBVENTIONS D'INVESTISSEMENT est débité à la clôture de l'exercice**

**par le crédit des comptes 865 – Reprises de subventions d'investissement, pour la partie de la subvention rapportée au résultat de la période.**

**Le compte 14 – SUBVENTIONS D'INVESTISSEMENT est débité à la date de cession de l'actif acquis à l'aide de la subvention**

**par le crédit du compte 865 – Reprises de subventions d'investissement, pour la partie de la subvention non encore rapportée au résultat.**

**Exclusions**

| | |
|---|---|
| **Le compte 14 – SUBVENTIONS D'INVESTISSEMENT ne doit pas servir à enregistrer :**<br>■ **les subventions d'exploitation reçues**<br>■ **les subventions d'équilibre reçues** | *Il convient dans les cas d'espèce d'utiliser les comptes ci-après :*<br>■ *71 – Subventions d'exploitation*<br>■ *88 – Subventions d'équilibre* |

**Eléments de contrôle**

**Le compte 14 – SUBVENTIONS D'INVESTISSEMENT peut être contrôlé à partir de recoupements issus :**

- **des décisions d'octroi de la subvention ou d'affectation à l'entreprise d'un bien de façon définitive et à titre gratuit ;**
- **du tableau d'amortissement des biens acquis ou créés à l'aide de la subvention pour vérification de la reprise au résultat de la subvention selon le même rythme que les amortissements. Pour les biens non amortissables, l'entreprise a la faculté de décider en l'absence d'instruction du pourvoyeur de la subvention, du rythme de reprise de la subvention au résultat.**

## COMPTE 15 Provisions réglementées et fonds assimilés

**Contenu**

**Les provisions réglementées sont des provisions à caractère purement fiscal ou réglementaire, comptabilisées non pas en application de principes comptables, mais suivant des dispositions légales et réglementaires (lois de finances, par exemple).**
**Peuvent être classées dans cette catégorie, les provisions :**

- **autorisées spécialement pour certaines professions (reconstitution de gisements miniers et pétroliers) ;**
- **pour hausse des prix et fluctuation des cours ;**
- **pour investissement.**

**Ont notamment le caractère de fonds assimilés, lorsqu'ils sont prévus par la législation fiscale :**

- **les amortissements dérogatoires ;**
- **les plus-values de cession à réinvestir ;**
- **les fonds réglementés ;**
- **la provision spéciale de réévaluation, lorsque la législation fiscale n'autorisant pas la déductibilité du supplément d'amortissement (concept dit de "neutralité fiscale") impose la comptabilisation sous cette forme.**

**Subdivisions**

**151 AMORTISSEMENTS DEROGATOIRES**
**152 PLUS-VALUES DE CESSION A REINVESTIR**
**153 FONDS REGLEMENTES**
**1531 Fonds national**
**1532 Prélèvement pour le Budget**
**154 PROVISION SPECIALE DE REEVALUATION**
**155 PROVISIONS REGLEMENTEES RELATIVES AUX IMMOBILISATIONS**
**1551 Reconstitution des gisements miniers et pétroliers**
**156 PROVISIONS REGLEMENTEES RELATIVES AUX STOCKS**
**1561 Hausse de prix**
**1562 Fluctuation des cours**
**157 PROVISIONS POUR INVESTISSEMENT**
**158 AUTRES PROVISIONS ET FONDS REGLEMENTES**

**Commentaires**

**Du fait de leur caractère de réserves non libérées d'impôt sur lesquelles pèsent une charge latente ou différée d'impôt qui n'est pas comptabilisée, les provisions réglementées et fonds assimilés sont inscrits au passif du bilan parmi les capitaux propres.**

**Elles sont créées ou augmentées exclusivement par "Dotations H.A.O.", et sont réduites ou annulées exclusivement par "Reprises H.A.O.".**

**Exemple :** ***Schéma de comptabilisation des plus-values à réinvestir***

**Ce mécanisme comptable a pour objet de répondre aux exigences fiscales dans les pays où s'applique le système des plus-values à réinvestir :**

- **les plus-values de cession sur des éléments de l'actif immobilisé de l'exercice sont constatées par différence entre les comptes 81 – Valeurs comptables des cessions d'immobilisations et 82 – Produits des cessions d'immobilisations ;**

- **à la clôture de l'exercice, l'engagement de réemploi de la plus-value, dans les limites autorisées par la législation fiscale, est constaté :**

| |
|---|
| **Débit 851 – Dotations aux provisions réglementées** |

| |
|---|
| **Crédit 152 – Plus-values de cession à réinvestir** |

**En l'absence de réinvestissement au cours de l'exercice suivant, la provision doit être reprise intégralement :**

| |
|---|
| **Débit 152 – Plus-values de cession à réinvestir** |

| |
|---|
| **Crédit 861 – Reprises de provisions réglementées** |

**En cas d'utilisation de la plus-value conformément à son objet, le bien donnera lieu à un amortissement calculé dans les conditions de droit commun. En revanche, annuellement, la différence entre l'amortissement calculé globalement sur la valeur d'entrée du bien dans le patrimoine et l'amortissement calculé sur la base de son "coût de revient", diminué de la plus-value, donne lieu à reprise partielle pour ce montant de la plus-value à réinvestir :**

| |
|---|
| **Débit 152 – Plus-values de cession à réinvestir** |

| |
|---|
| **Crédit 861 – Reprises de provisions réglementées** |

**Fonctionnement**

**Le compte 15 – PROVISIONS REGLEMENTEES ET FONDS ASSIMILES est crédité de la création ou de la variation en augmentation des provisions réglementées**

| |
|---|
| **par le débit du compte 85 – Dotations H.A.O.** |

**Le compte 15 – PROVISIONS REGLEMENTEES ET FONDS ASSIMILES est débité de l'annulation ou de la variation en diminution des provisions réglementées**

| |
|---|
| **par le crédit du compte 86 – Reprises H.A.O.** |

**Exclusions**

| | |
|---|---|
| **Le compte 15 – PROVISIONS REGLEMENTEES ET FONDS ASSIMILES ne doit pas servir à enregistrer :**<br>■ **les provisions destinées à couvrir des risques et des charges futurs (à plus d'un an)**<br>■ **les dépréciations de l'actif immobilisé**<br>■ **les dépréciations de l'actif circulant**<br>■ **les dépréciations des comptes de trésorerie** | ***Il convient dans les cas d'espèce d'utiliser les comptes ci-après :***<br>■ ***19 – Provisions financières pour risques et charges***<br>■ ***29 – Provisions pour dépréciation***<br>■ ***39 – Dépréciations des stocks***<br>■ ***49 – Dépréciations et risques provisionnés (Tiers)***<br>■ ***59 – Dépréciations et risques provisionnés (Trésorerie)*** |

**Eléments de contrôle**

**Le compte 15 – PROVISIONS REGLEMENTEES ET FONDS ASSIMILES peut être contrôlé à partir de recoupements issus :**

- **des écritures à la clôture de l'exercice ;**
- **des tableaux d'amortissements comptables et fiscaux ;**
- **des factures de cession d'immobilisations et des opérations faisant ressortir la plus ou moins-value ;**
- **des décisions des assemblées sur la répartition du résultat et la législation concernant cette affectation.**

## COMPTE 16 Emprunts et dettes assimilées

**Contenu**

**Les emprunts et les dettes assimilées sont des ressources financières externes, contractées auprès d'établissements de crédit et/ou de tiers divers, affectées de façon durable au financement des moyens d'exploitation ou de production.**
**Remboursables à terme, ils participent concurremment avec les capitaux propres à la couverture des besoins durables de l'entreprise.**

**Subdivisions**

**161 EMPRUNTS OBLIGATAIRES**
- **1611 Emprunts obligataires ordinaires**
- **1612 Emprunts obligataires convertibles**
- **1618 Autres emprunts obligataires**

**162 EMPRUNTS ET DETTES AUPRES DES ETABLISSEMENTS DE CREDIT**

**163 AVANCES REÇUES DE L'ETAT**

**164 AVANCES REÇUES ET COMPTES COURANTS BLOQUES**

**165 DEPÔTS ET CAUTIONNEMENTS REÇUS**
- **1651 Dépôts**
- **1652 Cautionnements**

**166 INTERÊTS COURUS**
- **1661 sur emprunts obligataires**
- **1662 sur emprunts et dettes auprès des établissements de crédit**
- **1663 sur avances reçues de l'Etat**
- **1664 sur avances reçues et comptes courants bloqués**
- **1665 sur dépôts et cautionnements reçus**
- **1667 sur avances assorties de conditions particulières**
- **1668 sur autres emprunts et dettes**

**167 AVANCES ASSORTIES DE CONDITIONS PARTICULIERES**
- **1671 Avances bloquées pour augmentation du capital**
- **1672 Avances conditionnées par l'Etat**
- **1673 Avances conditionnées par les autres organismes africains**
- **1674 Avances conditionnées par les organismes internationaux**

1676 Droits du concédant exigibles en nature

168 AUTRES EMPRUNTS ET DETTES

1681 Rentes viagères capitalisées

1682 Billets de fonds

1683 Dettes consécutives à des titres empruntés

1685 Emprunts participatifs

1686 Participation des travailleurs aux bénéfices

**Commentaires**

Les emprunts et dettes assimilées ne sont pas distingués en fonction du terme d'exigibilité. Toutefois, à la clôture de l'exercice, les fractions devenues exigibles à un an au plus, à deux ans au plus, et à plus de deux ans sont isolées afin d'être portées distinctement dans le tableau des créances et dettes.

S'agissant de leur position au passif du bilan, les comptes 161 — Emprunts obligataires et 162 — Emprunts et dettes auprès des établissements de crédit doivent être regroupés sur une ligne distincte "Emprunts". Les comptes 163 à 168 figurent en dettes financières diverses.

Pour les emprunts assortis d'une caution, d'une garantie ou de gage, le montant et la portée de la caution, de la garantie ou du gage doivent être indiqués dans l'Etat annexé.

Les emprunts obligataires sans primes sont à comptabiliser en 1618 — Autres emprunts obligataires.

*Schéma de comptabilisation des emprunts avec prime de remboursement*

■ A l'émission de l'emprunt obligataire :

Débit 52 — Banques (montant net)

Débit 206 — Primes de remboursement des obligations

Crédit 161 — Emprunts obligataires (montant net plus les primes de remboursement)

■ Au moment du remboursement :

Débit 161 — Emprunts obligataires (montant du principal remboursé)

Crédit 52 — Banques

et, pour le montant correspondant aux primes des obligations remboursées :

Débit 6872 — Dotations aux amortissements des primes de remboursement des obligations

Crédit 206 — Primes de remboursement des obligations

**Fonctionnement**

Le compte 16 — EMPRUNTS ET DETTES ASSIMILEES est crédité du montant à rembourser des emprunts et avances diverses

par le débit des comptes de trésorerie concernés et du compte 206 — Primes de remboursement des obligations, le cas échéant.

Le compte 16 — EMPRUNTS ET DETTES ASSIMILEES est crédité, à la clôture de l'exercice, des intérêts courus jusqu'au jour de la clôture

par le débit du compte 671 — Intérêts des emprunts.

**Le compte 16 — EMPRUNTS ET DETTES ASSIMILEES est crédité du montant des dépôts et cautionnements reçus**

**par le débit des comptes de trésorerie intéressés.**

**Le compte 16 — EMPRUNTS ET DETTES ASSIMILEES est débité, à la date d'échéance de remboursement, du montant du principal remboursé**

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

**Le compte 16 — EMPRUNTS ET DETTES ASSIMILEES est débité, à l'ouverture de l'exercice, du montant des intérêts courus pris en compte à la clôture de l'exercice précédent**

**par le crédit du compte 671 — Intérêts des emprunts.**

**Le compte 16 — EMPRUNTS ET DETTES ASSIMILEES est débité du montant des dépôts et cautionnements restitués**

**par le crédit des comptes de trésorerie concernés.**

**Exclusions**

| | |
|---|---|
| **Le compte 16 — EMPRUNTS ET DETTES ASSIMILEES ne doit pas servir à enregistrer :**<br>■ **les emprunts et dettes liées à des participations**<br>■ **les emprunts équivalents de crédit-bail et contrats assimilés** | *Il convient dans les cas d'espèce d'utiliser les comptes ci-après :*<br>■ *181 — Dettes liées à des participations*<br>■ *17 — Dettes de crédit-bail et contrats assimilés* |

**Eléments de contrôle**

**Le compte 16 — EMPRUNTS ET DETTES ASSIMILEES peut être contrôlé à partir de recoupements issus :**

- **des contrats de prêts signés par l'entreprise ;**
- **des virements (réception et remboursements) ;**
- **du tableau d'amortissement des emprunts ;**
- **du calcul des intérêts courus ;**
- **des contrats de dépôts et cautionnements ;**
- **des contrats d'avances-engagements de l'Etat et des organismes internationaux.**

**COMPTE 17 Dettes de crédit-bail et contrats assimilés**

**Contenu**

**Ce compte enregistre le montant correspondant à la valeur d'entrée du bien acquis par contrats de crédit-bail et assimilés. Cette valeur est celle figurant dans le contrat ou la somme actualisée des redevances de crédit-bail.**

**Subdivisions**

**172 EMPRUNTS EQUIVALENTS DE CREDIT-BAIL IMMOBILIER**
**173 EMPRUNTS EQUIVALENTS DE CREDIT-BAIL MOBILIER**
**176 INTERÊTS COURUS**
**1762 sur emprunts équivalents de crédit-bail immobilier**
**1763 sur emprunts équivalents de crédit-bail mobilier**
**1768 sur emprunts équivalents d'autres contrats**
**178 EMPRUNTS EQUIVALENTS D'AUTRES CONTRATS**

**Commentaires**

**Ne sont visés par ce compte que les contrats de crédit-bail d'importance significative ou de locations renouvelables sans limitations.**

**Fonctionnement**

**Le compte 17 – DETTES DE CREDIT-BAIL ET CONTRATS ASSIMILES est crédité à l'entrée du bien sous le contrôle de l'entreprise du montant stipulé au contrat ou de la somme actualisée des redevances**

**par le débit du compte d'immobilisation concerné.**

**Le compte 17 – DETTES DE CREDIT-BAIL ET CONTRATS ASSIMILES est crédité, à la clôture de l'exercice, des intérêts courus de l'emprunt "équivalent"**

**par le débit du compte 672 – Intérêts dans loyers de crédit-bail et contrats assimilés.**

**Le compte 17 — DETTES DE CREDIT-BAIL ET CONTRATS ASSIMILES est débité à la clôture de l'exercice de la fraction des redevances payées, durant l'exercice correspondant au remboursement de la dette de crédit-bail**

**par le crédit du compte 623 — Redevances de crédit-bail et contrats assimilés.**

**Le compte 17 – DETTES DE CREDIT-BAIL ET CONTRATS ASSIMILES est débité, à l'ouverture de l'exercice, du montant des intérêts courus pris en compte à la clôture de l'exercice précédent**

**par le crédit du compte 672 – Intérêts dans loyers de crédit-bail et contrats assimilés.**

**Exclusions**

| | |
|---|---|
| **Le compte 17 – DETTES DE CREDIT-BAIL ET CONTRATS ASSIMILES ne doit pas servir à enregistrer :**<br>■ **les dettes autres que celles relatives aux contrats de crédit-bail et assimilés (répondant au critère d'inscription à l'actif du bilan)**<br>■ **les redevances non retraitées** | *Il convient dans les cas d'espèce d'utiliser les comptes ci-après :*<br>■ *16 ou 18 – Selon le cas*<br>■ *622 – Locations et charges locatives* |

**Eléments de contrôle**

Le compte 17 – DETTES DE CREDIT-BAIL ET CONTRATS ASSIMILES peut être contrôlé à partir :

- des factures de redevances ;
- des contrats de crédit-bail et assimilés ;
- des échéanciers de remboursement.

## COMPTE 18 Dettes liées à des participations et comptes de liaison des établissements et sociétés en participation

**Contenu**

Les dettes liées à des participations sont des emprunts contractés auprès d'entreprises liées ou avec lesquelles elles ont un lien de participation.

Les dettes liées à des participations figurent au passif du bilan parmi les dettes financières diverses.

Le compte de liaison des établissements et succursales est un compte de bilan ouvert au nom de l'établissement. Il fonctionne comme un compte courant, de sorte que toutes les opérations réalisées entre le siège et l'établissement y soient enregistrées comme s'il s'agissait d'un tiers. En conséquence, il conviendra :

- de créer, au siège, un compte de liaison au nom de chaque établissement ou succursale ;
- de créer, dans l'établissement ou la succursale, un compte réfléchi au nom du siège.

Les opérations entre le siège et l'établissement ou la succursale sont à enregistrer de manière symétrique, dans la même période comptable et sur la base des mêmes pièces justificatives. Il en résulte que les comptes de liaison sont égaux et de sens contraire dans la comptabilité du siège et dans celle de l'établissement ou la succursale.

**Subdivisions**

181 DETTES LIEES A DES PARTICIPATIONS
- 1811 Dettes liées à des participations (groupe)
- 1812 Dettes liées à des participations (hors groupe)

182 DETTES LIEES A DES SOCIETES EN PARTICIPATION

183 INTERÊTS COURUS SUR DETTES LIEES A DES PARTICIPATIONS

184 COMPTES PERMANENTS BLOQUES DES ETABLISSEMENTS ET SUCCURSALES

185 COMPTES PERMANENTS NON BLOQUES DES ETABLISSEMENTS ET SUCCURSALES

186 COMPTES DE LIAISON CHARGES

187 COMPTES DE LIAISON PRODUITS

188 COMPTES DE LIAISON DES SOCIETES EN PARTICIPATION

**Commentaires**

L'utilisation des comptes 181, 182, 183 et 188 est exclusivement limitée aux opérations financières entre les entreprises liées.

Celle des comptes 184, 185, 186 et 187 est réservée aux opérations entre établissements d'une même entreprise.

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

Il convient d'entendre par comptabilité autonome, toute comptabilité distincte rattachée à la comptabilité du siège par un compte de liaison.

**Fonctionnement**

**Les comptes 181, 182 — DETTES LIEES A DES PARTICIPATIONS ET DETTES LIEES A DES SOCIETES EN PARTICIPATION sont crédités de la valeur à rembourser des emprunts contractés**

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

**Le compte 183 –INTERÊTS COURUS SUR DETTES LIEES A DES PARTICIPATIONS est crédité, à la clôture de l'exercice, du montant des intérêts courus depuis la dernière échéance**

**par le débit du compte 671 – Intérêts des emprunts.**

**Les comptes 181, 182 – DETTES LIEES A DES PARTICIPATIONS et DETTES LIEES A DES SOCIETES EN PARTICIPATION sont débités à la date d'échéance des dettes**

**par le crédit des comptes de trésorerie concernés.**

**Les comptes 184 à 187 – COMPTES DE LIAISON DES ETABLISSEMENTS ET SUCCURSALES sont crédités des opérations effectuées entre le siège d'une entreprise et ses établissements ou succursales**

**par le débit des comptes concernés.**

**Les comptes 184 à 187 – COMPTES DE LIAISON DES ETABLISSEMENTS ET SUCCURSALES sont débités des opérations effectuées entre le siège d'une entreprise et ses établissements ou succursales (y compris le montant antérieurement apporté à titre permanent)**

**par le crédit des comptes concernés.**

**Exclusions**

| | |
|---|---|
| **Le compte 18 – DETTES LIEES A DES PARTICIPATIONS ET COMPTES DE LIAISON DES ETABLISSEMENTS ET SOCIETES EN PARTICIPATION ne doit pas servir à enregistrer :**<br>■ **les dettes résultant d'opérations commerciales courantes entre les sociétés du groupe**<br>■ **les dettes financières à l'égard de tiers non liés à l'entreprise par des liens de participation ou celles contractées auprès d'autres établissements de crédit mais à des conditions de droit commun**<br>■ **les comptes bloqués d'associés** | *Il convient, dans les cas d'espèce d'utiliser les comptes ci-après :*<br>■ *40 – Fournisseurs et comptes rattachés*<br>■ *16 – Emprunts et dettes assimilées*<br>■ *164 – Avances reçues et comptes courants bloqués* |

**Eléments de contrôle**

Le compte 18 — DETTES LIEES A DES PARTICIPATIONS ET COMPTES DE LIAISON DES ETABLISSEMENTS ET SOCIETES EN PARTICIPATION peut être contrôlé à partir des recoupements issus :

- de la vérification du lien de participation ;
- du contrat de prêt ;
- du tableau de remboursement ou d'amortissement de l'emprunt ;
- du calcul des intérêts courus ;
- de la vérification des conditions d'octroi lorsque l'entreprise liée est un établissement de crédit ;
- des virements.

## COMPTE 19 Provisions financières pour risques et charges

**Contenu**

Les provisions financières pour risques et charges sont des provisions destinées à couvrir des charges, des risques et pertes nettement précisés quant à leur objet que des événements survenus ou en cours rendent probables, mais comportant un élément d'incertitude quant à leur montant ou leur réalisation prévisible à plus d'un an.

Les provisions financières pour risques et charges sont inscrites au passif du bilan dans les dettes financières et ressources assimilées.

**Subdivisions**

191 PROVISIONS POUR LITIGES
192 PROVISIONS POUR GARANTIES DONNEES AUX CLIENTS
193 PROVISIONS POUR PERTES SUR MARCHES A ACHEVEMENT FUTUR
194 PROVISIONS POUR PERTES DE CHANGE
195 PROVISIONS POUR IMPÔTS
196 PROVISIONS POUR PENSIONS ET OBLIGATIONS SIMILAIRES
197 PROVISIONS POUR CHARGES A REPARTIR SUR PLUSIEURS EXERCICES
- 1971 Provisions pour grosses réparations

198 AUTRES PROVISIONS FINANCIERES POUR RISQUES ET CHARGES
- 1981 Provisions pour amendes et pénalités
- 1982 Provisions pour renouvellement des immobilisations (entreprises concessionnaires)
- 1983 Provisions de propre assureur
- 1988 Autres provisions financières pour risques et charges

**Commentaires**

191 – Provisions pour litiges : à constituer lorsque l'entreprise engagée dans un procès risque d'être condamnée au versement de dommages et intérêts ou autres indemnités.

192 – Provisions pour garanties données aux clients : la régularité des comptes et la sincérité du résultat d'exploitation exigent que l'on tienne compte des risques liés aux garanties accordées aux clients contractuellement, en liaison notamment avec des biens vendus ou des prestations fournies. L'estimation des provisions y afférentes peut être faite sur des bases statistiques provenant de l'expérience des années antérieures.

195 – Provisions pour impôt : le principe de base étant la méthode de l'impôt exigible, les impôts différés ne sont pas mis en évidence dans les comptes. Toutefois, en cas d'imposition fractionnée et pour des montants significatifs, il convient de doter le compte de provision pour impôts (exemple : étalement des plus-values nettes à long terme).

196 – Provisions pour pensions et obligations similaires : les provisions pour pensions et retraites sont des indemnités de départ à la retraite ou de fin de carrière. Elles sont versées en une seule fois, le jour du départ.

197 – Provisions pour charges à répartir sur plusieurs exercices : correspondent à d'importantes dépenses prévisibles qui ne sauraient être supportées par le seul exercice au cours duquel elles sont engagées.

En application du principe de prudence, même en cas d'absence ou d'insuffisance de bénéfice, il doit être procédé obligatoirement aux provisions.
Le compte 19 est réajusté à la clôture de chaque exercice soit par dotations supplémentaires, soit par reprises des provisions antérieures.

**Fonctionnement**

Le compte 19 – PROVISIONS FINANCIERES POUR RISQUES ET CHARGES est crédité, à la clôture de l'exercice, des charges et pertes prévisibles

par le débit du compte 69 (compte 691 – Dotations aux provisions d'exploitation, ou 697 – Dotations aux provisions financières) ;

ou par le débit du compte 85 – Dotations H.A.O.

Le compte 19 – PROVISIONS FINANCIERES POUR RISQUES ET CHARGES est débité, à la clôture de l'exercice, de la reprise des provisions pour charges et pertes constatées à la clôture d'un exercice antérieur dont les raisons qui les ont motivées ont cessé d'exister

par le crédit du compte 79 – Reprises de provisions ;

ou par le crédit du compte 86 – Reprises H.A.O.

**Exclusions**

| | |
|---|---|
| Le compte 19 – PROVISIONS FINANCIERES POUR RISQUES ET CHARGES ne doit pas servir à enregistrer : | *Il convient dans les cas d'espèce d'utiliser les comptes ci-après :* |
| ■ les charges certaines d'un montant déterminé, qui sont à comptabiliser dans les comptes de charges par nature avec contrepartie dans les comptes de tiers ou de trésorerie concernés | ■ *classes 6 et 8 de Charges* |
| ■ les provisions qui ont pour origine une réglementation particulière, souvent d'ordre fiscal, sans charges ou pertes réellement prévisibles | ■ *15 – Provisions réglementées et fonds assimilés* |
| ■ les provisions correspondant à des risques à moins d'un an | ■ *499 – Risques provisionnés* |

**Eléments de contrôle**

Le compte 19 — PROVISIONS FINANCIERES POUR RISQUES ET CHARGES peut être contrôlé à partir des éléments ci-après :

- vérification du calcul des provisions ;
- recherche de la réalité du risque ou de l'éventualité de la charge ; appréciation de l'échéance du risque ou de la charge.

## SECTION 2

## CLASSE 2 : COMPTES D'ACTIF IMMOBILISE

L'actif immobilisé comprend les charges immobilisées et les immobilisations.

Les charges immobilisées se composent des frais d'établissement et des charges à répartir. Les immobilisations représentent les biens et valeurs destinés à rester durablement dans l'entreprise : les immobilisations incorporelles, corporelles et financières.

L'entreprise dresse à la clôture de l'exercice un inventaire détaillé de ses immobilisations.

Les comptes de l'actif immobilisé doivent comprendre toutes les immobilisations, corporelles ou incorporelles, existant dans l'entreprise, qu'elles soient affectées ou non à l'exploitation. Les immobilisations louées par l'entreprise et qui concourent à son exploitation sont également inscrites au bilan.

Les immobilisations entièrement amorties demeurent inscrites au bilan aussi longtemps qu'elles subsistent dans l'entreprise.

Les comptes d'actif immobilisé peuvent être assortis de comptes d'amortissements ou de provisions pour dépréciation.

L'étalement des frais d'établissement et des charges à répartir se réalise par des amortissements directs ; il en est de même en ce qui concerne les primes de remboursement des obligations.

La dépréciation des immobilisations, qu'elle résulte de l'usure, du changement des techniques ou de toute autre cause, doit être constatée par des amortissements.

Les moins-values sur les immobilisations consécutives à des événements jugés non irréversibles doivent faire l'objet de provisions pour dépréciation. Toutefois, les moins-values sur immobilisations amortissables ne concernent que des dépréciations exceptionnelles qui ne peuvent raisonnablement être inscrites au compte d'amortissement en raison de leur caractère non définitif.

En tout état de cause, même en cas d'absence ou d'insuffisance de bénéfices, l'entreprise procède aux amortissements et aux provisions nécessaires pour que le bilan donne une image fidèle du patrimoine, de la situation financière et du résultat de l'exercice.

Lors de son entrée dans le patrimoine de l'entreprise, la valeur de l'immobilisation est ainsi déterminée :

- le bien acquis à titre onéreux est comptabilisé à son coût d'acquisition. Ce coût d'acquisition est déterminé par l'addition des éléments suivants :
  - le prix d'achat après déduction des taxes récupérables,
  - les frais accessoires après déduction des taxes récupérables (frais de transport, droits de douane, frais d'installation et de montage, etc.) ;
- le bien produit par l'entreprise est comptabilisé à son coût de production. Ce coût de production est déterminé par l'addition des éléments suivants :
  - le coût d'acquisition des matières et fournitures consommées,
  - les charges directes de production,
  - les charges indirectes de production dans la mesure où elles peuvent être raisonnablement rattachées à la production du bien ;
- le bien acquis à titre gratuit est comptabilisé à sa valeur vénale ;
- le bien reçu à titre d'apport en nature est comptabilisé à la valeur figurant dans l'acte d'apport.

Les immobilisations cédées, disparues ou détruites cessent de figurer au bilan.

Les immobilisations mises hors service ou au rebut, sont à amortir intégralement.

## COMPTE 20 Charges immobilisées

### Contenu

Les charges immobilisées sont des charges à caractère général ayant une incidence sur le résultat de l'entreprise. Elles sont non répétitives et peuvent engendrer soit des économies, soit des gains sur les exercices ultérieures.

Les charges immobilisées constituent des actifs fictifs. Elles figurent à l'actif du bilan et comprennent :

- les frais d'établissement : ce sont des dépenses engagées à la constitution de l'entreprise (honoraires, droits d'enregistrement, frais de formalités légales, frais de prospection, frais de publicité et de lancement ... ) ou dans le cadre d'opérations tendant à maintenir ou à promouvoir le développement de l'entreprise (augmentation du capital, restructuration) ;
- les charges à répartir sur plusieurs exercices : ce sont des charges engagées au cours d'un exercice, mais qui concernent également les exercices suivants :
  - soit parce qu'elles se rapportent à une production déterminée à venir pour laquelle les chances de succès commercial et de rentabilité économique sont démontrées ;
  - soit parce qu'elles ont été engendrées :
    - par l'émission d'un emprunt (frais d'émission d'emprunts) et peuvent être réparties sur la durée de l'emprunt,
    - ou par l'acquisition d'une immobilisation ;
- les primes de remboursement des obligations qui se rapportent à des emprunts obligataires à primes.

### Subdivisions

201 FRAIS D'ETABLISSEMENT
- 2011 Frais de constitution
- 2012 Frais de prospection
- 2013 Frais de publicité et de lancement
- 2014 Frais de fonctionnement antérieurs au démarrage
- 2015 Frais de modification du capital (fusions, scissions, transformations)
- 2016 Frais d'entrée à la Bourse
- 2017 Frais de restructuration
- 2018 Frais divers d'établissement

202 CHARGES A REPARTIR SUR PLUSIEURS EXERCICES
- 2021 Charges différées
- 2022 Frais d'acquisition d'immobilisations
- 2026 Frais d'émission des emprunts
- 2028 Charges à étaler

206 PRIMES DE REMBOURSEMENT DES OBLIGATIONS
- 2061 Obligations ordinaires
- 2062 Obligations convertibles
- 2068 Autres emprunts obligataires

### Commentaires

Les charges immobilisées sont préalablement comptabilisées dans des comptes de charges par nature. En aucun cas elles ne peuvent être portées directement au compte 20, à l'exception des primes de remboursement des obligations qui sont inscrites directement au compte 206.

A la clôture de l'exercice, les charges qui remplissent les conditions requises pour être immobilisées sont transférées au compte 20 – Charges immobilisées par le crédit du compte 78 – Transfert de charges, s'il s'agit de charges d'exploitation et financières ou exceptionnellement 848 – Transferts de charges H.A.O., s'il s'agit de charges de cette nature à immobiliser.

Peuvent avoir le caractère de charges immobilisées :

- les frais d'établissement : dépenses concernant la constitution de l'entreprise (honoraires, droits d'enregistrement, frais de formalités légales, frais de prospection, frais de publicité et de lancement) ;

- les charges concernant une production déterminée à venir pour laquelle il y a de fortes chances de succès commercial et de rentabilité : frais de démarrage d'immobilisations et de chantiers, de préexploitation, d'ouverture de points de vente ;
- les charges à caractère général dues à des opérations nécessaires pour la poursuite de l'activité de l'entreprise ou son développement (frais d'augmentation de capital ...) ;
- les frais d'acquisition d'immobilisations : droits d'enregistrement, honoraires, commissions, frais d'actes ;
- les frais d'émission d'emprunts ;
- les dépenses de gros entretien ou de grosses réparations qui ne s'incorporent pas dans une immobilisation ;
- les primes de remboursement des obligations accordées aux souscripteurs.

L'étalement des frais d'établissement et charges à répartir sur plusieurs exercices se fait à la clôture de chaque exercice concerné par amortissement direct suivant l'écriture : Débit 6811 – Dotations aux amortissements des charges immobilisées par le crédit du compte 20 – Charges immobilisées.

Les charges immobilisées doivent être amorties le plus tôt possible : 2 à 5 ans, à l'exception des primes de remboursement des obligations qui peuvent être réparties sur la durée de l'emprunt.

Aucune distribution de bénéfice ne peut intervenir avant amortissement complet des frais d'établissement. Pour cette raison, il sera admis qu'en cas de bénéfices suffisants, le plan d'amortissement initial ne soit pas mené à son terme et qu'à l'issue d'un exercice la totalité des charges non encore amorties le soit globalement et intégralement pour permettre la distribution de dividendes.

**Fonctionnement**

**Le compte 20 – CHARGES IMMOBILISEES est débité des frais à immobiliser ne constituant pas des immobilisations incorporelles**

| |
|---|
| par le crédit du compte 78 – Transferts de charges ; |
| ou par le crédit du compte 16 – Emprunts et dettes assimilées dans le cas d'emprunts obligataires à primes. |

**Le compte 20 – CHARGES IMMOBILISEES est crédité de la part de la charge imputée à l'exercice**

| |
|---|
| par le débit du compte 6811 – Dotations aux amortissements des charges immobilisées ; |
| ou par le débit du compte 6872 – Dotations aux amortissements des primes de remboursement des obligations. |

**Exclusions**

| | |
|---|---|
| **Le compte 20 – CHARGES IMMOBILISEES ne doit pas servir à enregistrer :**<br>■ **les charges courantes qui ne présentent pas le caractère de charges immobilisées**<br>■ **les frais de transport, d'installation et de montage des installations à rattacher à la valeur d'entrée des immobilisations concernées** | *Il convient dans les cas d'espèce d'utiliser les comptes ci-après :*<br>■ *comptes de la classe 6*<br>■ *comptes de la classe 2* |

**Eléments de contrôle**

Le compte 20 – CHARGES IMMOBILISEES peut être contrôlé à partir :

- des factures ;
- de la justification de leur étalement ;
- des bons de souscription des obligations.

**COMPTE 21 Immobilisations incorporelles**

**Contenu**

Les immobilisations incorporelles sont des immobilisations immatérielles et tous les autres éléments susceptibles de générer des avantages futurs.
Elles ont la nature de biens acquis ou créés par l'entreprise, non pour être vendus ou transformés, mais pour être utilisés de manière durable, directement ou indirectement, pour la réalisation des opérations professionnelles ou non.

**Subdivisions**

211 FRAIS DE RECHERCHE ET DE DEVELOPPEMENT
212 BREVETS, LICENCES, CONCESSIONS ET DROITS SIMILAIRES
213 LOGICIELS
214 MARQUES
215 FONDS COMMERCIAL
216 DROIT AU BAIL
217 INVESTISSEMENTS DE CREATION
218 AUTRES DROITS ET VALEURS INCORPORELS
219 IMMOBILISATIONS INCORPORELLES EN COURS

- 2191 Frais de recherche et de développement
- 2193 Logiciels
- 2198 Autres droits et valeurs incorporels

**Commentaires**

S'agissant des frais de recherche et de développement, ne peuvent être immobilisées que les dépenses relatives à des projets qui ont de sérieuses chances de réalisation technique et de rentabilité commerciale en raison d'un marché potentiel. Aussi les projets concernés doivent-ils être nettement individualisés et leur coût distinctement établi pour être répartis dans le temps. Sont par conséquent exclus du champ des frais de recherche et de développement visés par le compte 211 les dépenses relatives à la recherche fondamentale ainsi que les frais de lancement de la production.
Le compte 212 enregistre les dépenses engagées pour obtenir la protection accordée sous certaines conditions aux inventeurs, auteurs ou bénéficiaires du droit d'exploitation des brevets, modèles, dessins, procédés, propriétés littéraire et artistique sous forme directe ou sous forme de licences ou de concessions.
Les éléments du compte 212 sont amortissables sur leur durée de vie économique au maximum égale à la durée de la protection juridique.
Le compte 213 – Logiciels enregistre les dépenses faites en vue d'acquérir le droit d'usage, d'adaptation, ou encore de reproduction d'un logiciel acquis, de même que le coût de production d'un logiciel créé ou développé pour les besoins internes de l'entreprise.
Le logiciel est un ensemble de programmes, procédés, et règles assortis ou non de documentation, acquis ou créés par l'entreprise en vue du traitement automatique des données.
Le compte 214 – Marques enregistre le coût d'acquisition des "marques" commerciales ou industrielles. Dans le cas où ces marques ne semblent pas avoir une valeur pérenne, elles sont à amortir.
Le compte 215 – Fonds commercial est constitué par les éléments incorporels qui ne font pas l'objet d'une évaluation et d'une comptabilisation séparées au bilan et qui concourent au maintien ou au développement du potentiel d'activité de l'entreprise, de la clientèle, de l'achalandage, du droit au bail, du nom commercial et de l'enseigne.
La clientèle et l'achalandage correspondent au potentiel de bénéfice représenté par l'existence

d'une clientèle déterminée ou justifié par l'emplacement de l'entreprise.
Les éléments composant le fonds commercial ne bénéficient pas toujours d'une protection juridique leur donnant une valeur pérenne. Est seul inscrit à ce compte le fonds commercial acquis.
Le compte 216 – Droit au bail est constitué par le montant versé ou dû au locataire précédent en considération du transfert des droits résultant tant des conventions que de la législation sur la propriété commerciale.
Le compte 217 – Investissements de création se rapporte aux fabricants, producteurs, éditeurs et distributeurs de phonogrammes, aux entreprises de spectacle, aux établissements exerçant des activités culturelles et aux industries textiles (créateurs de mode).
Sont donc portés au compte 217 les dépenses particulièrement élevées que les éditeurs engagent pour l'étude et la production de certains ouvrages et de certaines éditions (ouvrages de grandes collections, ouvrages d'art et encyclopédies) ainsi que les frais de collection exposés dans l'industrie textile.
Immobilisations incorporelles en cours : le compte 219 enregistre le coût de production des brevets, investissements de création et logiciels élaborés par l'entreprise elle-même, dont les éléments transitent pour la plupart par le compte 211 –Frais de recherche et de développement.

**Fonctionnement**

**Le compte 21 — IMMOBILISATIONS INCORPORELLES est débité de la valeur d'apport, d'acquisition ou de création par l'entreprise de l'immobilisation incorporelle**

par le crédit du compte 10 — Capital ;

ou par le crédit du compte 46 — Associés et Groupe ;

ou par le crédit des comptes de tiers ;

ou par le crédit des comptes de trésorerie ;

ou par le crédit du compte 72 — Production immobilisée.

**Le compte 21 — IMMOBILISATIONS INCORPORELLES est crédité en cas de cession, disparition, destruction ou mise au rebut**

par le débit du compte 81 — Valeurs comptables des cessions d'immobilisations (ou du compte 654 — Valeurs comptables des cessions courantes d'immobilisations) ;

et/ou par le débit du compte 281 — Amortissements des immobilisations incorporelles (pour solde de ce compte).

**Exclusions**

| | |
|---|---|
| **Le compte 21 — IMMOBILISATIONS INCORPORELLES ne doit pas servir à enregistrer :**<br>■ **les frais d'établissement**<br>■ **les frais de recherche fondamentale**<br>■ **les frais de préexploitation portés en classe 6 et à transférer éventuellement au compte** | *Il convient dans les cas d'espèce d'utiliser les comptes ci-après :*<br>■ *201 — Frais d'établissement*<br>■ *charges de la classe 6*<br>■ *20 — Charges immobilisées* |

d'une clientèle déterminée ou justifié par l'emplacement de l'entreprise.

Les éléments composant le fonds commercial ne bénéficient pas toujours d'une protection juridique leur donnant une valeur pérenne. Est seul inscrit à ce compte le fonds commercial acquis.

Le compte 216 – Droit au bail est constitué par le montant versé ou dû au locataire précédent en considération du transfert des droits résultant tant des conventions que de la législation sur la propriété commerciale.

Le compte 217 – Investissements de création se rapporte aux fabricants, producteurs, éditeurs et distributeurs de phonogrammes, aux entreprises de spectacle, aux établissements exerçant des activités culturelles et aux industries textiles (créateurs de mode).

Sont donc portés au compte 217 les dépenses particulièrement élevées que les éditeurs engagent pour l'étude et la production de certains ouvrages et de certaines éditions (ouvrages de grandes collections, ouvrages d'art et encyclopédies) ainsi que les frais de collection exposés dans l'industrie textile.

Immobilisations incorporelles en cours : le compte 219 enregistre le coût de production des brevets, investissements de création et logiciels élaborés par l'entreprise elle-même, dont les éléments transitent pour la plupart par le compte 211 –Frais de recherche et de développement.

**Fonctionnement**

**Le compte 21 — IMMOBILISATIONS INCORPORELLES est débité de la valeur d'apport, d'acquisition ou de création par l'entreprise de l'immobilisation incorporelle**

| |
|---|
| par le crédit du compte 10 — Capital ; |
| ou par le crédit du compte 46 — Associés et Groupe ; |
| ou par le crédit des comptes de tiers ; |
| ou par le crédit des comptes de trésorerie ; |
| ou par le crédit du compte 72 — Production immobilisée. |

**Le compte 21 — IMMOBILISATIONS INCORPORELLES est crédité en cas de cession, disparition, destruction ou mise au rebut**

| |
|---|
| par le débit du compte 81 — Valeurs comptables des cessions d'immobilisations (ou du compte 654 — Valeurs comptables des cessions courantes d'immobilisations) ; |
| et/ou par le débit du compte 281 — Amortissements des immobilisations incorporelles (pour solde de ce compte). |

**Exclusions**

| | |
|---|---|
| **Le compte 21 — IMMOBILISATIONS INCORPORELLES ne doit pas servir à enregistrer :**<br>■ **les frais d'établissement**<br>■ **les frais de recherche fondamentale**<br>■ **les frais de préexploitation portés en classe 6 et à transférer éventuellement au compte** | *Il convient dans les cas d'espèce d'utiliser les comptes ci-après :*<br>■ *201 — Frais d'établissement*<br>■ *charges de la classe 6*<br>■ *20 — Charges immobilisées* |

**Eléments de contrôle**

**Le compte 21 — IMMOBILISATIONS INCORPORELLES peut être contrôlé à partir :**

- **des factures ;**
- **des promesses d'apport ;**
- **des actes d'acquisition ;**
- **des récépissés de dépôt de brevets, de marques ;**
- **des contrats de concession ...**

## COMPTE 22 Terrains

**Contenu**

**Ce compte enregistre la valeur des terrains dont l'entreprise est propriétaire et de ceux qui sont mis à sa disposition par des tiers.**

**Subdivisions**

**221 TERRAINS AGRICOLES ET FORESTIERS**
- **2211 Terrains d'exploitation agricole**
- **2212 Terrains d'exploitation forestière**
- **2218 Autres terrains**

**222 TERRAINS NUS**
- **2221 Terrains à bâtir**
- **2228 Autres terrains nus**

**223 TERRAINS BÂTIS**
- **2231 pour bâtiments industriels et agricoles**
- **2232 pour bâtiments administratifs et commerciaux**
- **2234 pour bâtiments affectés aux autres opérations professionnelles**
- **2235 pour bâtiments affectés aux autres opérations non professionnelles**
- **2238 Autres terrains bâtis**

**224 TRAVAUX DE MISE EN VALEUR DES TERRAINS**
- **2241 Plantations d'arbres et d'arbustes**
- **2248 Autres travaux**

**225 TERRAINS DE GISEMENT**
- **2251 Carrières**

**226 TERRAINS AMENAGES**
- **2261 Parkings**

**227 TERRAINS MIS EN CONCESSION**

**228 AUTRES TERRAINS**
- **2281 Terrains des immeubles de rapport**
- **2285 Terrains des logements affectés au personnel**
- **2288 Autres terrains**

**229 AMENAGEMENTS DE TERRAINS EN COURS**
- **2291 Terrains agricoles et forestiers**
- **2292 Terrains nus**
- **2295 Terrains de gisement**
- **2298 Autres terrains**

**Commentaires**

**Les terrains nus sont des terrains pouvant constituer le sol de bâtiments ou d'ouvrages. Ils sont par conséquent sans construction.**

**Les terrains bâtis sont ceux sur lesquels des constructions sont édifiées ; la valeur d'entrée de ces terrains doit toujours être distinguée de celle du bâtiment correspondant. A défaut de pièces justificatives indiquant séparément la valeur des terrains et celle des constructions, la ventilation du prix global d'acquisition peut être effectuée par tous moyens à la disposition de l'entreprise.**

**Le compte 2288 — Autres terrains correspond aux terrains non évoqués dans les rubriques précédentes, tels que, notamment, les sous-sols et les sur-sols au cas où l'entreprise ne serait pas propriétaire des trois éléments rattachés à une même parcelle de terrain, à savoir le sous-sol, le sol et le sur-sol.**

Les terrains de gisement sont des terrains d'extraction de matières destinées soit aux besoins de l'entreprise, soit à être revendues en l'état ou après transformation.
Les travaux de mise en valeur des terrains, dont la valeur peut être enregistrée par le compte 224, sont essentiellement des travaux de défrichage, drainage, irrigation, nivellement, défonçage, plantation d'arbres et d'arbustes, à l'exclusion de tout travail de construction et de fondation qui feraient partie intégrante du coût des bâtiments.
Ces travaux ne peuvent être isolés dans un compte et donner lieu à amortissement que s'ils ont été effectués par l'entreprise ou sous ses ordres et, en aucun cas, pour les terrains acquis.

**Fonctionnement**

**Le compte 22 — TERRAINS est débité de la valeur d'apport ou d'acquisition des terrains**

par le crédit du compte 10 — Capital ;

par le crédit du compte 46 — Associés et Groupe ;

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

**Le compte 22 — TERRAINS est crédité en cas de cession**

par le débit du compte 81 — Valeurs comptables des cessions d'immobilisations ;

et le débit du compte 282 — Amortissements des terrains, pour le montant des amortissements pratiqués sur les terrains agricoles ou forestiers et sur les travaux de mise en valeur des terrains.

**Exclusions**

| | |
|---|---|
| **Le compte 22 – TERRAINS ne doit pas servir à enregistrer :**<br>■ **les dépenses de construction qui constituent des composantes du coût des bâtiments** | *Il convient dans le cas d'espèce d'utiliser le compte ci-après :*<br>■ *23 – Bâtiments, installations techniques et agencements* |

**Eléments de contrôle**

Le compte 22 — TERRAINS peut être contrôlé à partir :

- des actes d'acquisition ;
- des titres de propriété.

## COMPTE 23 Bâtiments, installations techniques et agencements

**Contenu**

Ce compte enregistre le montant des opérations ayant trait aux apports effectués par les associés ou à l'acquisition et à la création par l'entreprise de bâtiments, installations et agencements, de même que leur cession, disparition et mise au rebut.

ou par le crédit des comptes de tiers et des comptes de trésorerie concernés ;

par le crédit du compte 72 — Production immobilisée ;

ou par le crédit du compte 239, lorsque les éléments des comptes 231 à 238 ayant trait à des travaux en cours sont terminés.

**Le compte 23 — BÂTIMENTS, INSTALLATIONS TECHNIQUES ET AGENCEMENTS est crédité en cas de cession, disparition, mise au rebut**

par le débit du compte 81 — Valeurs comptables des cessions d'immobilisations ;

ou par le débit du compte 283 — Amortissements des bâtiments, installations techniques et agencements, à concurrence du montant des amortissements pratiqués sur les éléments cédés ou disparus.

**Exclusions**

| | |
|---|---|
| **Le compte 23 — BÂTIMENTS, INSTALLATIONS TECHNIQUES ET AGENCEMENTS ne doit pas servir à enregistrer :**<br>■ **les biens corporels disparaissant par le premier usage ou dont la durée d'utilisation est inférieure à un an (petit outillage)** | *Il convient dans le cas d'espèce d'utiliser le compte ci-après :*<br>■ *compte approprié de la classe 6* |

**Eléments de contrôle**

**Le compte 23 — BÂTIMENTS, INSTALLATIONS TECHNIQUES ET AGENCEMENTS peut être contrôlé à partir des :**

- **actes d'acquisition,**
- **titres de propriété (titres fonciers),**
- **factures ...**

## COMPTE 24 Matériel

**Contenu**

**Le matériel (machines, mobiliers) est constitué par l'ensemble des objets et instruments avec (et ou par) lesquels :**

- **sont extraits, transformés ou façonnés les matières ou fournitures ;**
- **sont fournis les services qui sont l'objet même de la profession exercée.**

**Subdivisions**

**241 MATERIEL ET OUTILLAGE INDUSTRIEL ET COMMERCIAL**
- **2411 Matériel industriel**
- **2412 Outillage industriel**
- **2413 Matériel commercial**
- **2414 Outillage commercial**

**242 MATERIEL ET OUTILLAGE AGRICOLE**
- **2421 Matériel agricole**
- **2422 Outillage agricole**

**243 MATERIEL D'EMBALLAGE RECUPERABLE ET IDENTIFIABLE**

244 MATERIEL ET MOBILIER
- 2441 Matériel de bureau
- 2442 Matériel informatique
- 2443 Matériel bureautique
- 2444 Mobilier de bureau
- 2446 Matériel et mobilier des immeubles de rapport
- 2447 Matériel et mobilier des logements affectés au personnel

245 MATERIEL DE TRANSPORT
- 2451 Matériel automobile
- 2452 Matériel ferroviaire
- 2453 Matériel fluvial, lagunaire
- 2454 Matériel naval
- 2455 Matériel aérien
- 2456 Matériel hippomobile
- 2458 Autres (vélo, mobylette, moto)

246 IMMOBILISATIONS ANIMALES ET AGRICOLES
- 2461 Cheptel, animaux de trait
- 2462 Cheptel, animaux reproducteurs
- 2463 Animaux de garde
- 2465 Plantations agricoles
- 2468 Autres

247 AGENCEMENTS ET AMENAGEMENTS DU MATERIEL

248 AUTRES MATERIELS
- 2481 Collections et œuvres d'art

249 MATERIEL EN COURS
- 2491 Matériel et outillage industriel et commercial
- 2492 Matériel et outillage agricole
- 2493 Matériel d'emballage récupérable et identifiable
- 2494 Matériel et mobilier de bureau
- 2495 Matériel de transport
- 2496 Immobilisations animales et agricoles
- 2497 Agencements et aménagements du matériel
- 2498 Autres matériels

**Commentaires**

Les matériels d'emballage récupérables sont destinés à être utilisés d'une manière durable, comme instrument de travail.

La remise à neuf et les transformations importantes des matériels sont comptabilisées avec les matériels eux-mêmes, pour peu que ces travaux entraînent une augmentation de leur durée de vie initiale, ou une meilleure adaptation aux exigences de la production de biens et de services par l'entreprise.

Le compte 245 — Matériel de transport enregistre les véhicules et appareils servant au transport des biens et des personnes.

Sont rattachés au compte Matériel de transport les opérations de transformation et les améliorations apportées à ces matériels ainsi que les frais annexes entraînés par l'achat de ces matériels d'occasion.

Les immobilisations animales et agricoles sont constituées par :

- les animaux de trait ;
- les animaux reproducteurs ;
- les animaux de garde ;
- les plantations.

Elles ne comprennent pas les animaux achetés ou élevés pour être commercialisés qui font partie du stock.

Le matériel bureautique est constitué notamment par tout le matériel :

- de substitution au support papier tels les ardoises électroniques, les écrans et progiciels ;
- utilisé pour rationaliser le support vocal, en vue de téléconférences, messagerie vocale, reconnaissance de la parole ;
- servant à regrouper des informations sous la forme de chronos, échéanciers, dossiers électroniques ;
- de télétransmission, notamment à l'aide de modems de communication.

**Fonctionnement**

**Le compte 24 – MATERIEL est débité de la valeur d'apport, d'acquisition ou de création par l'entreprise des matériels**

**par le crédit du compte 10 – Capital ;**

**par le crédit du compte 46 – Associés et Groupe ;**

**ou par le crédit des comptes de tiers et des comptes de trésorerie concernés ;**

**par le crédit du compte 72 – Production immobilisée ;**

**ou par le crédit du compte 249 – Matériel en cours, lorsqu'ils ont été achevés.**

**Le compte 24 – MATERIEL est crédité en cas de cession, disparition, mise au rebut**

**par le débit du compte 284 – Amortissements du matériel, à concurrence du montant des amortissements pratiqués jusqu'à la date de cession, de disparition, de mise au rebut ;**

**ou par le débit du compte 81 – Valeurs comptables des cessions d'immobilisations, pour le solde (ou 654 – Valeurs comptables des cessions courantes d'immobilisations).**

**Exclusions**

| | |
|---|---|
| **Le compte 24 – MATERIEL ne doit pas servir à enregistrer :**<br>■ **les biens corporels disparaissant par le premier usage ou d'une durée de vie inférieure à un an ou de très faible valeur** | *Il convient dans le cas d'espèce d'utiliser les comptes ci-après :*<br>■ *comptes de la classe 6* |

**Eléments de contrôle**

**e compte 24 – MATERIEL peut être contrôlé à artir :**

**des factures ;**

**des inventaires ;**

- **des documents nécessaires à la circulation (cartes grises, livrets de bord...) ;**
- **de recoupements avec les assurances payées et les taxes sur les matériels roulants.**

**COMPTE 25 Avances et acomptes versés sur immobilisations**

**Contenu**

**Sommes versées par l'entreprise à des tiers pour des commandes en cours d'immobilisations. Le solde de ce compte représente la créance de l'entreprise sur ses fournisseurs d'immobilisations.**

**Subdivisions**

| 251 AVANCES ET ACOMPTES VERSES SUR IMMOBILISATIONS INCORPORELLES | 252 AVANCES ET ACOMPTES VERSES SUR IMMOBILISATIONS CORPORELLES |
|---|---|

**Commentaires**

Les avances et acomptes versés par l'entreprise à des tiers pour les opérations en cours sont des versements effectués au profit des fournisseurs d'immobilisations au moment des commandes ou au cours de l'exécution des contrats. Selon que ces sommes ont pour objet l'acquisition d'une immobilisation incorporelle ou corporelle, elles sont portées dans les comptes appropriés.

**Fonctionnement**

Le compte 25 – AVANCES ET ACOMPTES VERSES SUR IMMOBILISATIONS est débité du montant des sommes versées aux fournisseurs d'immobilisations à la commande ou en cours d'exécution des contrats

par le crédit des comptes de trésorerie.

Le compte 25 – AVANCES ET ACOMPTES VERSES SUR IMMOBILISATIONS est crédité pour solde à la réception de la facture définitive du fournisseur de l'immobilisation

par le débit du compte d'immobilisation concerné.

**Exclusions**

| Le compte 25 – AVANCES ET ACOMPTES VERSES SUR IMMOBILISATIONS ne doit pas servir à enregistrer : | *Il convient dans les cas d'espèce d'utiliser les comptes ci-après :* |
|---|---|
| ■ les en-cours d'immobilisation<br>■ les avances et acomptes versés sur d'autres biens que les immobilisations | ■ *comptes appropriés de la classe 2*<br>■ *48 – Créances et dettes H.A.O.*<br>■ *40 – Fournisseurs et comptes rattachés* |

**Eléments de contrôle**

Le compte 25 — AVANCES ET ACOMPTES VERSES SUR IMMOBILISATIONS peut être contrôlé à partir :

- des chèques,
- des relevés bancaires,
- des factures,
- des versements effectués.

## COMPTE 26 Titres de participation

**Contenu**

Les titres de participation sont constitués par les droits dans le capital d'autres entreprises, matérialisés ou non par des titres, afin de créer un lien durable avec celles-ci et de contribuer à l'activité et au développement de la société détentrice.

**Subdivisions**

**261 TITRES DE PARTICIPATION DANS DES SOCIETES SOUS CONTRÔLE EXCLUSIF**
**262 TITRES DE PARTICIPATION DANS DES SOCIETES SOUS CONTRÔLE CONJOINT**
**263 TITRES DE PARTICIPATION DANS DES SOCIETES CONFERANT UNE INFLUENCE NOTABLE**
**265 PARTICIPATIONS DANS DES ORGANISMES PROFESSIONNELS**
**266 PARTS DANS DES GROUPEMENTS D'INTERÊT ECONOMIQUE (G.I.E.)**
**268 AUTRES TITRES DE PARTICIPATION**

**Commentaires**

**Les titres de participation sont ceux dont l'acquisition et la possession durable permettent d'exercer une certaine influence sur la société qui les a émis.**

**Sont présumés être des titres de participation, les titres acquis en tout ou partie par offre publique d'achat (O.P.A.) ou par offre publique d'échange (O.P.E.) et les titres représentant au moins 10 % du capital social d'une entreprise.**

**Cette influence peut être de degrés divers allant d'une simple prise de participation, en vue d'établir des relations commerciales privilégiées, à une véritable prise de contrôle impliquant une influence déterminante sur sa gestion.**

**Une société est considérée comme étant sous contrôle exclusif, lorsqu'elle est détenue directement ou indirectement par une entreprise possédant une fraction du capital lui conférant la majorité des droits de vote dans les Assemblées générales.**

**Une société est présumée exercer ce contrôle lorsqu'elle dispose, directement ou indirectement, d'une fraction des droits de vote supérieure à 40 % et qu'aucun autre associé ou actionnaire ne détient directement ou indirectement une fraction supérieure à la sienne.**

**Le contrôle conjoint est le partage du contrôle d'une entreprise exploitée en commun par un nombre limité d'associés ou d'actionnaires, de sorte que les décisions résultent de leur commun accord.**

**Est présumée conférer une influence notable dans une société la détention de titres, directe ou indirecte, donnant à l'entreprise détentrice une fraction au moins égale au cinquième (20 %) des droits de vote dans ladite société.**

**Les autres titres de participation sont les titres d'une société n'entraînant pour leur propriétaire aucun contrôle déterminant sur les décisions de l'entreprise, selon la définition donnée ci-dessus, mais lui permettant, néanmoins, d'exercer une influence notable.**

**En cas de libération partielle, la part non libérée des titres de participation constitue une dette inscrite au compte 472 — Versements restant à effectuer sur titres non libérés et dont il devra être fait mention, distinctement, dans l'Etat annexé.**

**Lorsque le type de contrôle (exclusif, conjoint, influence notable) vient à changer, il est opéré les transferts correspondants entre les comptes concernés.**

**Le compte 266 — Parts dans des G.I.E. enregistre les prises et les cessions de "parts sociales" dans les groupements d'intérêt économique, à l'exclusion des avances aux G.I.E. non réalisables à court terme et susceptibles d'être consolidées par incorporation au capital social. Ces avances sont suivies dans le compte 2774 — Avances à des G.I.E.**

**Les apports à un G.I.E., non évalués, sont à mentionner dans les engagements donnés.**

**Les autres opérations effectuées avec un GIE doivent être portées au compte 463 — Associés, opérations faites en commun qui, pour le cas d'espèce, pourrait donner lieu à ouverture d'un compte divisionnaire.**

**La valeur d'entrée est le prix d'acquisition majoré des frais accessoires d'achat ; les titres de participation figurent de ce fait à l'actif (montant brut) pour leur coût d'acquisition.**

**Fonctionnement**

**Le compte 26 — TITRES DE PARTICIPATION est débité de la valeur d'apport ou d'acquisition**

**par le crédit du compte 10 — Capital ;**

**ou par le crédit des comptes de tiers et des comptes de trésorerie concernés ;**

**par le crédit du compte 472 — Versements restant à effectuer sur titres non libérés, pour la partie non libérée des titres.**

**Le compte 26 — TITRES DE PARTICIPATION est crédité en cas de cession de titres**

**par le débit du compte 81 — Valeurs comptables des cessions d'immobilisations.**

**Exclusions**

| | |
|---|---|
| **Le compte 26 — TITRES DE PARTICIPATION ne doit pas servir à enregistrer :**<br>■ **les titres de placement**<br>■ **les "titres immobilisés"** | *Il convient dans les cas d'espèce d'utiliser les comptes ci-après :*<br>■ *50 — Titres de placement*<br>■ *274 — Titres immobilisés* |

**Eléments de contrôle**

**Le compte 26 — TITRES DE PARTICIPATION peut être contrôlé à partir :**

- **des bons de souscription ;**
- **des ordres d'achat et de vente en Bourse.**

**COMPTE 27 Autres immobilisations financières**

**Contenu**

**Les autres immobilisations financières comprennent :**

- **les titres autres que les titres de participation, que l'entreprise n'a ni l'intention, ni la possibilité de revendre dans un bref délai ;**
- **les prêts nés en vertu de dispositions contractuelles ;**
- **les créances non commerciales assimilées à des prêts (dépôts et cautionnements).**

**Subdivisions**

**271 PRÊTS ET CREANCES NON COMMERCIALES**

- **2711 Prêts participatifs**
- **2712 Prêts aux associés**
- **2713 Billets de fonds**
- **2714 Titres prêtés**

**272 PRÊTS AU PERSONNEL**

- **2721 Prêts immobiliers**
- **2722 Prêts mobiliers et d'installation**
- **2728 Autres prêts (frais d'études)**

**273 CREANCES SUR L'ETAT**

**2731 Retenues de garantie**
**2733 Fonds réglementé**
**2738 Autres**

**274 TITRES IMMOBILISES**

**2741 Titres immobilisés de l'activité de portefeuille (T.I.A.P.)**
**2742 Titres participatifs**
**2743 Certificats d'investissement**
**2744 Parts de fonds commun de placement (F.C.P.)**
**2748 Autres titres immobilisés**

**275 DEPÔTS ET CAUTIONNEMENTS VERSES**

**2751 Dépôts pour loyers d'avance**
**2752 Dépôts pour l'électricité**
**2753 Dépôts pour l'eau**
**2754 Dépôts pour le gaz**
**2755 Dépôts pour le téléphone, le télex, la télécopie**
**2756 Cautionnements sur marchés publics**
**2757 Cautionnements sur autres opérations**
**2758 Autres dépôts et cautionnements**

**276 INTERÊTS COURUS**

**2761 Prêts et créances non commerciales**
**2762 Prêts au personnel**
**2763 Créances sur l'Etat**
**2764 Titres immobilisés**
**2765 Dépôts et cautionnements versés**
**2767 Créances rattachées à des participations**
**2768 Immobilisations financières diverses**

**277 CREANCES RATTACHEES A DES PARTICIPATIONS ET AVANCES A DES G.I.E.**

**2771 Créances rattachées à des participations (groupe)**
**2772 Créances rattachées à des participations (hors groupe)**
**2773 Créances rattachées à des sociétés en participation**
**2774 Avances à des groupements d'intérêt économique (G.I.E.)**

**278 IMMOBILISATIONS FINANCIERES DIVERSES**

**2781 Créances diverses groupe**
**2782 Créances diverses hors groupe**
**2785 Or et métaux précieux(1)**

(1) Pièces, barres, lingots, louis d'or et autres métaux précieux (argent, diamant...) acquis et que l'entreprise à l'intention de conserver de manière durable.

**Commentaires**

**Les prêts sont ceux qui répondent aux conditions juridiques en matière de contrat. Les billets de fonds à recevoir sont assimilés aux prêts.**

**Les titres immobilisés sont des titres autres que des titres de participation que l'entreprise a l'intention de conserver durablement. Ils sont représentatifs de placements à long terme. En cas de libération partielle, la part non libérée des titres constitue une dette inscrite au compte 472 - Versements restant à effectuer sur titres non libérés et devra faire l'objet d'information dans l'Etat annexé.**

**Les dépôts sont des sommes versées à certains fournisseurs (gaz, eau, électricité) ou prestataires de services (téléphone, bailleur) pour leur garantir le paiement des redevances ou des loyers.**

**Les cautionnements sont les sommes déposées en vue de garantir la bonne fin de l'exécution d'un marché ou d'une opération. Elles sont remboursées lors du dénouement du marché ou de l'opération.**

**Les créances rattachées à des participations sont des prêts ou des avances consentis à une société qui est une participation de l'entreprise.**

**Les prêts et créances ne sont pas distingués en fonction du terme d'exigibilité de leur remboursement. Toutefois, lorsque le délai d'exigibilité est inférieur ou égal à un an, à la clôture de l'exercice, la partie ainsi devenue exigible est isolée afin d'être portée distinctement dans le tableau d'échéances des créances et des dettes. De même, les prêts et créances devront être distingués selon le terme à un an au plus, à deux ans au plus, et à plus de deux ans.**

**Les prêts assortis d'une garantie font l'objet d'une mention dans l'Etat annexé (nantissement, hypothèque, dépôt de titres, caution bancaire, gages divers).**

**Fonctionnement**

**Le compte 27 — AUTRES IMMOBILISATIONS FINANCIERES est débité de la valeur d'apport ou d'acquisition des titres, du montant des prêts accordés, des créances nées ou des dépôts et cautionnements versés et de la partie non libérée des titres immobilisés**

**par le crédit des comptes de tiers et des comptes de trésorerie concernés;**

**par le crédit du compte 472 — Versements restant à effectuer sur titres non libérés.**

**Le compte 27 — AUTRES IMMOBILISATIONS FINANCIERES est crédité lors du règlement ou en cas de cession de titres**

**par le débit des comptes de trésorerie ou de tiers intéressés.**

**Exclusions**

| | |
|---|---|
| **Le compte 27 — AUTRES IMMOBILISATIONS FINANCIERES ne doit pas servir à enregistrer :**<br>■ **les titres de participation**<br>■ **les titres de placement**<br>■ **les frais accessoires d'achat de titres (impôts, courtages, commissions, honoraires), sauf en ce qui concerne les T.I.A.P. (compte 2741)** | ***Il convient dans les cas d'espèce d'utiliser les comptes ci-après :***<br>■ ***26 — Titres de participation***<br>■ ***50 — Titres de placement***<br>■ ***comptes concernés de la classe 6*** |

**Eléments de contrôle**

**Le compte 27 — AUTRES IMMOBILISATIONS FINANCIERES peut être contrôlé à partir des recoupements provenant des :**

- **contrats de prêts, reçus des dépôts et cautionnement ;**
- **souscriptions de titres, certificats de propriété de titres ;**
- **reconnaissances de dettes de la part de tiers, virements bancaires et mouvements financiers.**

## COMPTE 28 Amortissements

**Contenu**

**L'amortissement est la constatation comptable obligatoire de l'amoindrissement de la valeur des immobilisations qui se déprécient de façon certaine et irréversible avec le temps, l'usage ou en raison du changement de techniques, de l'évolution des marchés ou de toute autre cause.**

**Il consiste à répartir le coût du bien sur la durée probable d'utilisation selon un plan prédéfini.**

**Le coût du bien pour l'entreprise s'entend de la différence entre son coût d'entrée et sa valeur résiduelle prévisionnelle. Cette dernière est nulle lorsque la durée probable de vie du bien coïncide avec sa durée d'utilisation dans l'entreprise.**

**Toute modification significative dans l'environnement économique, technique et juridique ou des conditions d'utilisation du bien est susceptible d'entraîner la révision du plan d'amortissement en cours d'exécution.**

**Les amortissements sont inscrits distinctement à l'actif en diminution de la valeur brute des biens correspondants pour donner leur valeur comptable nette.**

**Subdivisions**

**281 AMORTISSEMENTS DES IMMOBILISATIONS INCORPORELLES**

- **2811 Amortissements des frais de recherche et de développement**
- **2812 Amortissements des brevets, licences, concessions et droits similaires**
- **2813 Amortissements des logiciels**
- **2814 Amortissements des marques**
- **2815 Amortissements du fonds commercial**
- **2816 Amortissements du droit au bail**
- **2817 Amortissements des investissements de création**
- **2818 Amortissements des autres droits et valeurs incorporels**

**282 AMORTISSEMENTS DES TERRAINS**

- **2821 Amortissements des terrains agricoles et forestiers**
- **2824 Amortissements des travaux de mise en valeur des terrains**
- **2825 Amortissements des terrains de gisement**

**283 AMORTISSEMENTS DES BÂTIMENTS, INSTALLATIONS TECHNIQUES ET AGENCEMENTS**

- **2831 Amortissements des bâtiments industriels, agricoles, administratifs et commerciaux sur sol propre**
- **2832 Amortissements des bâtiments industriels, agricoles, administratifs et commerciaux sur sol d'autrui**
- **2833 Amortissements des ouvrages d'infra-structure**
- **2834 Amortissements des installations techniques**
- **2835 Amortissements des aménagements de bureaux**

2837 Amortissements de bâtiments industriels, agricoles et commerciaux mis en concession

2838 Amortissements des autres installations et agencements

284 AMORTISSEMENTS DU MATERIEL

2841 Amortissements du matériel et outillage industriel et commercial

2842 Amortissements du matériel et outillage agricole

2843 Amortissements du matériel d'emballage récupérable et identifiable

2844 Amortissements du matériel et mobilier

2845 Amortissements du matériel de transport

2846 Amortissements des immobilisations animales et agricoles

2847 Amortissements des agencements et aménagements du matériel

2848 Amortissements des autres matériels

**Commentaires**

L'amortissement est en principe calculé selon les usages de la profession, de façon à amortir chaque catégorie d'immobilisations sur la durée normale d'utilisation prévue. Toutefois, les annuités d'amortissement peuvent être adaptées aux conditions d'exploitation (calcul sur la base d'unités de mesure de l'utilisation : tonnage, cubage, heures de fonctionnement, etc.).

Les annuités d'amortissement peuvent être modifiées si les perspectives d'avenir justifient une telle mesure. Dans ce cas, la correction effectuée sur les taux d'amortissement doit être révélée et quantifiée, de même que les raisons de cette modification. En revanche, si des prévisions devaient conduire à des prix plus élevés que les premières estimations, aucune correction ne devrait être pratiquée.

Si la durée d'utilisation du bien dans l'entreprise devait être nettement inférieure à sa durée probable de vie, il doit être tenu compte d'une valeur résiduelle raisonnablement appréciée au moment de l'établissement du plan d'amortissement. Dans le cas d'espèce, le calcul de l'amortissement doit être effectué sur la différence entre la valeur d'entrée et la valeur résiduelle, déduction faite des frais estimés de la revente.

Pour fixer le taux d'amortissement, il est tenu compte de l'usure correspondant aux conditions d'utilisation prévisibles, notamment :

- du travail en fonction du nombre d'équipes tournantes (double ou triple équipes) ;
- de la désuétude potentielle due aux changements technologiques, c'est-à-dire, des circonstances qui peuvent rendre prématurément caduques certaines immobilisations ;
- de l'obsolescence potentielle due aux variations de la demande affectant les articles produits ou les services fournis par l'utilisation.

Les amortissements doivent être pratiqués à la clôture de chaque exercice, même en cas d'absence ou d'insuffisance de bénéfice.

**Fonctionnement**

Le compte 28 — AMORTISSEMENTS est crédité, en fin d'exercice de l'annuité d'amortissement ou en cas de cession de la dotation complémentaire aux amortissements

par le débit du compte 681 — Dotations aux amortissements d'exploitation ;

ou par le débit du compte 85 — Dotations H.A.O.

**Le compte 28 — AMORTISSEMENTS est débité, en cas de cession d'immobilisation, de l'annulation des amortissements relatifs à l'immobilisation cédée**

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

**Le compte 28 — AMORTISSEMENTS est débité de la reprise des amortissements**

**par le crédit du compte 798 — Reprises d'amortissements, en cas de révision du plan d'amortissement ;**

**ou par le crédit du compte 862 — Reprises d'amortissements H.A.O.**

**Exclusions**

| | |
|---|---|
| **Le compte 28 — AMORTISSEMENTS ne doit pas servir à enregistrer :**<br>■ **l'amortissement des frais d'établissement, des charges à répartir et des primes de remboursement des obligations** | *Il convient dans le cas d'espèce d'utiliser le compte ci-après :*<br>■ *20 — Charges immobilisées (crédité, pour amortissement direct)* |

**Eléments de contrôle**

**Le compte 28 — AMORTISSEMENTS peut être contrôlé à partir des recoupements provenant des tableaux d'amortissement.**

**COMPTE 29 Provisions pour dépréciation**

**Contenu**

**La provision pour dépréciation des immobilisations constate l'amoindrissement probable de la valeur d'un élément d'actif résultant de causes dont les effets ne sont pas jugés irréversibles. Cette provision est constatée par une dotation au compte de résultat.**

**Les provisions pour dépréciation sont inscrites distinctement à l'actif, en diminution de la valeur brute des biens correspondants pour donner leur valeur comptable nette (V.C.N.).**

**Même en cas d'absence ou d'insuffisance de bénéfice au cours de l'exercice, il doit être procédé aux provisions nécessaires pour couvrir les dépréciations.**

**Subdivisions**

**291 PROVISIONS POUR DEPRECIATION DES IMMOBILISATIONS INCORPORELLES**

- **2912 Provisions pour dépréciation des brevets, licences, concessions et droits similaires**
- **2913 Provisions pour dépréciation des logiciels**
- **2914 Provisions pour dépréciation des marques**
- **2915 Provisions pour dépréciation du fonds commercial**
- **2916 Provisions pour dépréciation du droit au bail**
- **2917 Provisions pour dépréciation des investissements de création**

2918 Provisions pour dépréciation des autres droits et valeurs incorporels

2919 Provisions pour dépréciation des immobilisations incorporelles en cours

**292 PROVISIONS POUR DEPRECIATION DES TERRAINS**

2921 Provisions pour dépréciation des terrains agricoles et forestiers

2922 Provisions pour dépréciation des terrains nus

2923 Provisions pour dépréciation des terrains bâtis

2924 Provisions pour dépréciation des travaux de mise en valeur des terrains

2925 Provisions pour dépréciation des terrains de gisement

2926 Provisions pour dépréciation des terrains aménagés

2927 Provisions pour dépréciation des terrains mis en concession

2928 Provisions pour dépréciation des autres terrains

2929 Provisions pour dépréciation des aménagements de terrains en cours

**293 PROVISIONS POUR DEPRECIATION DES BÂTIMENTS, INSTALLATIONS TECHNIQUES ET AGENCEMENTS**

2931 Provisions pour dépréciation des bâtiments industriels, agricoles, administratifs et commerciaux sur sol propre

2932 Provisions pour dépréciation des bâtiments industriels, agricoles, administratifs et commerciaux sur sol d'autrui

2933 Provisions pour dépréciation des ouvrages d'infrastructures

2934 Provisions pour dépréciation des installations techniques

2935 Provisions pour dépréciation des aménagements de bureaux

2937 Provisions pour dépréciation des bâtiments industriels, agricoles et commerciaux mis en concession

2938 Provisions pour dépréciation des autres installations et agencements

2939 Provisions pour dépréciation des bâtiments et installations en cours

**294 PROVISIONS POUR DEPRECIATION DU MATERIEL**

2941 Provisions pour dépréciation du matériel et outillage industriel et commercial

2942 Provisions pour dépréciation du matériel et outillage agricole

2943 Provisions pour dépréciation du matériel d'emballage récupérable et identifiable

2944 Provisions pour dépréciation du matériel et mobilier

2945 Provisions pour dépréciation du matériel de transport

2946 Provisions pour dépréciation des immobilisations animales et agricoles

2947 Provisions pour dépréciation des agencements et aménagements du matériel

2948 Provisions pour dépréciation des autres matériels

2949 Provisions pour dépréciation du matériel en cours

**295 PROVISIONS POUR DEPRECIATION DES AVANCES ET ACOMPTES VERSES SUR IMMOBILISATIONS**

2951 Provisions pour dépréciation des avances et acomptes versés sur immobilisations incorporelles

2952 Provisions pour dépréciation des avances et acomptes versés sur immobilisations corporelles

**296 PROVISIONS POUR DEPRECIATION DES TITRES DE PARTICIPATION**

2961 Provisions pour dépréciation des titres de participation dans des sociétés sous contrôle exclusif

2962 Provisions pour dépréciation des titres de participation dans les sociétés sous contrôle conjoint

2963 Provisions pour dépréciation des titres de participation dans les sociétés conférant une influence notable

2965 Provisions pour dépréciation des participations dans des organismes professionnels

2966 Provisions pour dépréciation des parts dans des G.I.E.

2968 Provisions pour dépréciation des autres titres de participation

**297 PROVISIONS POUR DEPRECIATION DES AUTRES IMMOBILISATIONS FINANCIERES**

2971 Provisions pour dépréciation des prêts et créances non commerciales

2972 Provisions pour dépréciation des prêts au personnel

2973 Provisions pour dépréciation des créances sur l'Etat

2974 Provisions pour dépréciation des titres immobilisés

2975 Provisions pour dépréciation des dépôts et cautionnements versés

2977 Provisions pour dépréciation des créances rattachées à des participations et avances à des G.I.E.

2978 Provisions pour dépréciation des créances financières diverses

**Commentaires**

Les provisions pour dépréciation résultent de l'évaluation comptable des moins-values constatées sur les éléments d'actif non amortissables tels que les terrains et le fonds commercial.

Elles peuvent également concerner les dépréciations exceptionnelles subies par les immobilisations amortissables, lorsque ces dépréciations ne peuvent raisonnablement être inscrites aux comptes d'amortissement, en raison de leur caractère définitif.

A la différence des provisions pour pertes et charges, elles expriment des corrections d'actif de sens négatif.

Les provisions pour dépréciation dépendent des conditions d'exploitation de chaque entreprise ou de circonstances économiques particulières.

En ce qui concerne les titres, la provision est déterminée à la fin de chaque période, conformément aux règles suivantes :

- les titres cotés sont évalués au cours moyen boursier du dernier mois ;
- les titres non cotés sont estimés à leur valeur probable de négociation.

Les plus-values apparaissant à la suite de cette estimation ne sont pas comptabilisées. En revanche, les moins-values sont inscrites au compte de provision. La provision fait donc apparaître, à la clôture de chaque exercice, la totalité des moins-values constatées à cette date sur les titres en baisse, aucune compensation

n'étant, en principe, établie avec les plus-values des titres en hausse.
Toutefois, en cas de baisse anormale de certains titres cotés apparaissant comme momentanée, l'entreprise a, sous sa responsabilité, la faculté d'inclure dans la provision tout ou partie de la moins-value constatée sur ces titres, mais seulement dans la mesure où il peut être établi une compensation avec les plus-values normales constatées sur d'autres titres.
Une provision supplémentaire peut être constituée lorsqu'il s'est produit un événement d'une importance exceptionnelle qui la justifie (cas de faillite, par exemple).
La provision pour dépréciation éventuelle doit en outre être calculée sur la base de la valeur libérée des titres.
Les provisions doivent être pratiquées à la clôture de l'exercice, même en l'absence de bénéfice, aussi bien sur les immobilisations acquises que sur celles en cours de fabrication.

**Fonctionnement**

**Le compte 29 — PROVISIONS POUR DEPRECIATION est crédité de la dotation aux provisions**

| |
|---|
| par le débit du compte 691 — Dotations aux provisions d'exploitation ; |
| ou par le débit du compte 697 — Dotations aux provisions financières ; |
| ou par le débit du compte 853 — Dotations aux provisions pour dépréciation H.A.O. |

**Le compte 29 — PROVISIONS POUR DEPRECIATION est débité de la reprise de provision**

| |
|---|
| par le crédit du compte 791 — Reprises de provisions d'exploitation ; |
| par le crédit du compte 797 — Reprises de provisions financières ; |
| ou par le crédit du compte 863 — Reprises de provisions pour dépréciation H.A.O. |

**Exclusions**

| | |
|---|---|
| **Le compte 29 — PROVISIONS POUR DEPRECIATION ne doit pas servir à enregistrer :**<br>■ **les dépréciations des comptes de stocks**<br>■ **les dépréciations des comptes de tiers**<br>■ **les dépréciations des comptes de trésorerie** | *Il convient dans les cas d'espèce d'utiliser les comptes ci-après :*<br>■ *39 – Dépréciations des stocks*<br>■ *49 – Dépréciations et risques provisionnés (Tiers)*<br>■ *59 – Dépréciations et risques provisionnés (Trésorerie)* |

**Eléments de contrôle**

**Le compte 29 — PROVISIONS POUR DEPRECIATION peut être contrôlé à partir :**

- **des rapprochements effectués entre la valeur d'entrée des actifs dans le patrimoine de l'entreprise et la valeur à la date de clôture de l'exercice ;**
- **de factures ;**
- **de l'argus ;**
- **du livre d'inventaire.**

## SECTION 3

### CLASSE 3 : COMPTES DE STOCKS

**Les stocks sont formés de l'ensemble des marchandises, des matières premières et fournitures liées, des produits intermédiaires, des produits finis ainsi que des produits et services en cours qui sont la propriété de l'entreprise à la date de l'inventaire.**

**Les comptes de stocks peuvent être assortis de comptes de provisions pour dépréciation.**

**La comptabilisation des stocks repose sur la tenue soit d'un inventaire permanent, soit d'un inventaire intermittent.**

**Toutefois, les entreprises qui n'ont pas les moyens de tenir l'inventaire permanent peuvent recourir au système de l'inventaire intermittent. Dans ce cas, en fin de période, elles doivent passer les écritures faisant apparaître les variations de stocks de cette période, pour retrouver le schéma comptable demandé.**

**L'inventaire physique est un inventaire extra-comptable c'est-à-dire un récolement matériel des existants effectué au moins une fois pendant l'exercice. Il comporte deux opérations :**

- **l'établissement de la liste complète des divers éléments composant les stocks par groupe de marchandises, matières et produits correspondant à la classification des comptes ;**
- **l'évaluation des existants réels constatés par l'opération précédente.**

**L'inventaire comptable permanent permet à l'entreprise de connaître à chaque instant :**

- **le montant de ses stocks ;**
- **le coût d'achat des marchandises vendues ;**
- **le coût d'achat des matières et fournitures engagées dans le processus de fabrication.**

**L'inventaire intermittent ne permet de connaître le montant des existants qu'à la clôture de l'exercice, au moment de l'inventaire extra-comptable.**

**Les achats et les ventes sont enregistrés hors taxes.**

**Les marchandises, matières premières, fournitures et emballages achetés sont entrés en stocks au prix d'achat majoré éventuellement des frais accessoires d'achat (coût direct d'achat), sous déduction des ristournes, rabais et remises obtenus des fournisseurs lorsque leur affectation aux stocks est possible.**

**Le coût direct d'achat comprend :**

- **le coût d'achat arrivée frontière (C.A.F.), auquel s'ajoutent les frais accessoires pour services rendus en dehors du territoire national, tels que : frais de transport maritime, frais d'assurance-transport, frais de transit, commissions et courtages dus à des entreprises situées à l'étranger ;**
- **les frais d'achat postérieurs à l'entrée sur le territoire national, tels que : droits de douane, frais de transport et d'assurance de la frontière au magasin, frais de transit, commissions et courtages dus à des entreprises situées sur le territoire national. Les déchets, rebuts et produits de la récupération sont entrés en stocks au cours du jour à la date d'entrée en stocks ou à la valeur probable de réalisation.**

**Les produits intermédiaires, les produits et les emballages fabriqués par l'entreprise sont entrés en stocks au coût de production.**

**Les produits et services en cours sont valorisés au coût de production à l'inventaire.**

**Le coût de production comprend tous les frais engagés jusqu'à leur mise en stock au magasin ou jusqu'au jour de l'inventaire. Il est égal au coût d'achat des matières premières consommées augmenté des frais de fabrication.**

**La valeur des sorties de stocks est déterminée soit selon la technique du coût moyen pondéré (C.M.P.), soit selon la méthode du premier entré premier sorti (P.E.P.S.).**

## COMPTE 31 Marchandises

### Contenu

Les marchandises sont les objets, matières et fournitures, acquis par l'entreprise et destinés à être revendus en l'état.

### Subdivisions

Le compte 31 ainsi que ses subdivisions permettent à l'entreprise de classer les marchandises selon la nomenclature des biens et services en usage dans chacun des Etats-parties.

311 MARCHANDISES A
- 3111 Marchandises A1
- 3112 Marchandises A2

312 MARCHANDISES B
- 3121 Marchandises B1
- 3122 Marchandises B2

318 MARCHANDISES HORS ACTIVITES ORDINAIRES (H.A.O.)

### Commentaires

Le compte 31 est subdivisé selon les besoins de l'entreprise.

Les marchandises hors activités ordinaires (H.A.O.) ne seront distinguées que si leur montant est supérieur à 5 % du total de l'actif circulant.

### Fonctionnement

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

Le compte 31 — MARCHANDISES est débité du montant du stock final [1], déterminé par inventaire extra-comptable et évalué conformément aux règles précisées dans l'évaluation des stocks (méthode P.E.P.S. ou du coût moyen pondéré)

par le crédit du compte 6031 — Variations des stocks de marchandises.

Le compte 31 — MARCHANDISES est crédité du montant du stock initial [2], pour solde

par le débit du compte 6031 — Variations des stocks de marchandises.

**En cas d'inventaire permanent :**

Le compte 31 — MARCHANDISES est débité, à chaque entrée en stock, du coût des marchandises achetées (prix d'achat et frais accessoires d'achat)

par le crédit du compte 6031 — Variations des stocks de marchandises.

Le compte 31 — MARCHANDISES est débité en fin d'exercice, après inventaire physique, pour régularisation du stock des marchandises, des différences constatées en plus, par rapport à l'inventaire permanent

par le crédit du compte 6031 — Variations des stocks de marchandises.

---

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

[2] ou du montant de la diminution de l'exercice (stock initial moins stock final)

**Le compte 31 — MARCHANDISES est crédité, à chaque sortie de stock, du coût des marchandises vendues, calculé selon la méthode du premier entré, premier sorti (P.E.P.S.) ou du coût moyen pondéré (C.M.P.)**

**par le débit du compte 6031 — Variations des stocks de marchandises.**

**Le compte 31 — MARCHANDISES est crédité à la clôture de l'exercice, après inventaire physique, pour régularisation du stock des marchandises, des différences constatées en moins, par rapport à l'inventaire permanent**

**par le débit du compte 6031 — Variations des stocks de marchandises.**

**Exclusions**

| | |
|---|---|
| **Le compte 31 — MARCHANDISES ne doit pas servir à enregistrer :**<br>■ **les achats de matières premières et fournitures non destinées à être revendues en l'état** | *Il convient dans le cas d'espèce d'utiliser le compte ci-après :*<br>■ *32 — Matières premières et fournitures liées* |

**Eléments de contrôle**

**Le compte 31 — MARCHANDISES peut être contrôlé à partir de l'inventaire extra-comptable et des factures (achats et frais).**

**COMPTE 32 Matières premières et fournitures liées**

**Contenu**

**Les matières premières et fournitures liées sont les objets, matières et fournitures achetés pour être incorporés aux produits fabriqués.**

**Subdivisions**

**Le compte 32 ainsi que ses subdivisions permettent à l'entreprise de classer les matières et fournitures selon la nomenclature des biens et services en usage dans chacun des Etats-parties.**
**321 MATIERES A**
**322 MATIERES B**
**323 FOURNITURES (A, B)**

**Commentaires**

**Les matières dites consommables ne font pas partie des "fournitures liées" et sont classées dans le compte 33 — Autres approvisionnements.**

**Fonctionnement**

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

**Le compte 32 — MATIERES PREMIERES ET FOURNITURES LIEES est débité du montant du stock final[1], déterminé par inventaire extra-comptable et évalué conformément aux règles précisées dans l'évaluation des stocks (méthode P.E.P.S. ou du coût moyen pondéré)**

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

**par le crédit du compte 6032 — Variations des stocks de matières premières et fournitures liées.**

**Le compte 32 — MATIERES PREMIERES ET FOURNITURES LIEES est crédité du montant du stock initial(1), pour solde**

**par le débit du compte 6032 — Variations des stocks de matières premières et fournitures liées.**

**En cas d'inventaire permanent :**

**Le compte 32 — MATIERES PREMIERES ET FOURNITURES LIEES est débité, à chaque entrée en stock, du coût des matières et fournitures achetées (prix d'achat et frais accessoires d'achat)**

**par le crédit du compte 6032 — Variations des stocks de matières premières et fournitures liées.**

**Le compte 32 — MATIERES PREMIERES ET FOURNITURES LIEES est débité, à la clôture de l'exercice, après inventaire physique, pour régularisation du stock des matières premières et fournitures liées, des différences constatées en plus, par rapport à l'inventaire permanent**

**par le crédit du compte 6032 — Variations des stocks de matières premières et fournitures liées.**

**Le compte 32 — MATIERES PREMIERES ET FOURNITURES LIEES est crédité à chaque sortie de stock, du coût des matières premières et fournitures utilisées, calculé selon la méthode du premier entré, premier sorti (P.E.P.S.) ou du coût moyen pondéré**

**par le débit du compte 6032 — Variations des stocks de matières premières et fournitures liées.**

**Le compte 32 — MATIERES PREMIERES ET FOURNITURES LIEES est crédité, à la clôture de l'exercice, après inventaire physique, pour régularisation du stock des matières premières et fournitures liées, des différences constatées en moins, par rapport à l'inventaire permanent**

**par le débit du compte 6032 — Variations des stocks de matières premières et fournitures liées.**

**Exclusions**

| | |
|---|---|
| **Le compte 32 — MATIERES PREMIERES ET FOURNITURES LIEES ne doit pas servir à enregistrer :** | *Il convient dans le cas d'espèce d'utiliser le compte ci-après :* |
| ■ **le matériel de remplacement ou de réserve qui n'est pas encore en service** | ■ *24 — Matériel* |

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

**Eléments de contrôle**

**Le compte 32 — MATIERES PREMIERES ET FOURNITURES LIEES peut être contrôlé à partir de l'inventaire extra-comptable et des factures (achats et frais).**

## COMPTE 33 Autres approvisionnements

**Contenu**

**Les autres approvisionnements sont des matières, des fournitures acquises par l'entreprise et qui concourent à la fabrication ou à l'exploitation, sans entrer dans la composition des produits fabriqués ou traités.**

**Subdivisions**

**331 MATIERES CONSOMMABLES**
**332 FOURNITURES D'ATELIER ET D'USINE**
**333 FOURNITURES DE MAGASIN**
**334 FOURNITURES DE BUREAU**
**335 EMBALLAGES**
**3351 Emballages perdus**
**3352 Emballages récupérables non identifiables**
**3353 Emballages à usage mixte**
**3358 Autres emballages**
**338 AUTRES MATIERES**

**Commentaires**

**Le compte 33 peut comprendre des pièces de rechange, du petit outillage et, le cas échéant, du matériel mobile, dont la destination définitive (immobilisation ou entretien) n'est pas exactement connue.**

**Fonctionnement**

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

**Le compte 33 — AUTRES APPROVISIONNEMENTS est débité du montant du stock final[1], déterminé par inventaire extra-comptable et évalué conformément aux règles précisées dans l'évaluation des stocks (méthode P.E.P.S. ou du coût moyen pondéré)**

| |
|---|
| **par le crédit du compte 6033 — Variations des stocks d'autres approvisionnements.** |

**Le compte 33 — AUTRES APPROVISIONNEMENTS est crédité du montant du stock initial[2], pour solde**

| |
|---|
| **par le débit du compte 6033 — Variations des stocks d'autres approvisionnements.** |

**En cas d'inventaire permanent :**

**Le compte 33 — AUTRES APPROVISIONNEMENTS est débité, à chaque entrée en stocks, du coût des autres approvisionnements achetés (prix d'achat et frais accessoires d'achat)**

---

([1]) ou du montant de l'augmentation de l'exercice (stock final moins stock initial).
([2]) ou du montant de la diminution de l'exercice (stock initial moins stock final)

par le crédit du compte 6033 — Variations des stocks d'autres approvisionnements.

**Le compte 33 — AUTRES APPROVISIONNEMENTS est débité, à la clôture de l'exercice, après inventaire physique, pour régularisation du stock d'autres approvisionnements, des différences constatées en plus, par rapport à l'inventaire permanent**

par le crédit du compte 6033 — Variations des stocks d'autres approvisionnements.

**Le compte 33 — AUTRES APPROVISIONNEMENTS est crédité, à chaque sortie de stock, du coût des autres approvisionnements utilisés, calculé selon la méthode du premier entré, premier sorti (P.E.P.S.) ou du coût moyen pondéré**

par le débit du compte 6033 – Variations des stocks d'autres approvisionnements.

**Le compte 33 – AUTRES APPROVISIONNEMENTS est crédité, en fin d'exercice, après inventaire physique, pour régularisation du stock d'autres approvisionnements, des différences constatées en moins, par rapport à l'inventaire permanent**

par le débit du compte 6033 – Variations des stocks d'autres approvisionnements.

### Exclusions

| | |
|---|---|
| Le compte 33 — AUTRES APPROVISIONNEMENTS ne doit pas servir à enregistrer :<br>■ le matériel de remplacement ou de réserve qui n'est pas encore en service | *Il convient dans le cas d'espèce d'utiliser le compte ci-après :*<br>■ *24 — Matériel* |

### Eléments de contrôle

Le compte 33 – AUTRES APPROVISIONNEMENTS peut être contrôlé à partir de l'inventaire extra-comptable et des factures (achats et frais).

## COMPTE 34 Produits en cours

### Contenu

Les produits en cours sont des biens et services en voie de formation ou de transformation à la clôture de l'exercice.

### Subdivisions

341 PRODUITS EN COURS
- 3411 Produits en cours P1
- 3412 Produits en cours P2

342 TRAVAUX EN COURS
- 3421 Travaux en cours T1
- 3422 Travaux en cours T2

343 PRODUITS INTERMEDIAIRES EN COURS
- 3431 Produits intermédiaires A
- 3432 Produits intermédiaires B

344 PRODUITS RESIDUELS EN COURS
- 3441 Produits résiduels A
- 3442 Produits résiduels B

**Commentaires**

**Les produits en cours ne sont pas inscrits à un compte de magasin.**
**Les travaux en cours concernent des biens d'équipement lourd, immeubles, constructions, dont les délais de fabrication sont relativement longs et dont la propriété n'est pas encore transférée à l'acheteur.**

**Fonctionnement**

**En cas d'inventaire intermittent :**

**Le compte 34 — PRODUITS EN COURS est débité, en fin d'exercice, du montant constaté des "en-cours"(1) déterminé en comptabilité analytique de gestion ou par voie extra-comptable**

**par le crédit du compte 734 — Variations des stocks de produits en cours.**

**Le compte 34 — PRODUITS EN COURS est crédité, en fin d'exercice, du montant initial des "en-cours"(2), pour solde**

**par le débit du compte 734 — Variations des stocks de produits en cours.**

**En cas d'inventaire permanent :**

**Le compte 34 — PRODUITS EN COURS est débité, à chaque incorporation des frais dans les "en-cours", du montant déterminé en comptabilité analytique de gestion**

**par le crédit du compte 734 — Variations des stocks de produits en cours.**

**Le compte 34 — PRODUITS EN COURS est crédité, à chaque sortie des "en-cours" achevés et transférés en produits finis ou intermédiaires au coût de production**

**par le débit du compte 734 — Variations des stocks de produits en cours.**

**Exclusions**

| | |
|---|---|
| **Le compte 34 — PRODUITS EN COURS ne doit pas servir à enregistrer :**<br>■ **les "services en cours"** | *Il convient dans le cas d'espèce d'utiliser le compte ci-après :*<br>■ *35 — Services en cours* |

**Eléments de contrôle**

**Le compte 34 — PRODUITS EN COURS peut être contrôlé à partir de l'inventaire extra-comptable et de l'évaluation des coûts de production.**

(1)ou de l'augmentation de l'exercice (montant final moins montant initial).
(2) ou de la diminution de l'exercice (montant initial moins montant final)

## COMPTE 35 Services en cours

### Contenu

Les services en cours sont des études et prestations en cours d'exécution, dont la remise définitive à l'acheteur ou au passeur d'ordre n'est pas encore intervenue.

### Subdivisions

351 ETUDES EN COURS
- 3511 Etudes en cours E1
- 3512 Etudes en cours E2

352 PRESTATIONS DE SERVICES EN COURS
- 3521 Prestations de services S1
- 3522 Prestations de services S2

### Commentaires

Les montants d'études et de prestations déjà engagées et non encore facturées (cas de prestations d'une certaine durée ; exemples : étude d'organisation, transport international ...) peuvent, en fonction de l'organisation, être suivis en inventaire permanent ou seulement constatés en inventaire intermittent.

### Fonctionnement

**En cas d'inventaire intermittent :**

Le compte 35 — SERVICES EN COURS est débité, en fin d'exercice, du montant constaté des "en-cours"(1) déterminé en comptabilité analytique de gestion ou par voie extra-comptable

par le crédit du compte 735 — Variations des en-cours de services.

Le compte 35 — SERVICES EN COURS est crédité en fin d'exercice du montant des "en-cours" existant au début de l'exercice(2), pour solde

par le débit du compte 735 — Variations des en-cours de services.

**En cas d'inventaire permanent :**

Le compte 35 — SERVICES EN COURS est débité, à chaque incorporation des frais dans les "en-cours", du montant des travaux en cours déterminé en comptabilité analytique intégrée

par le crédit du compte 735 — Variations des en-cours de services.

Le compte 35 — SERVICES EN COURS est crédité à chaque sortie en coût de production des "en-cours" achevés et vendus

par le débit du compte 735 — Variations des en-cours de services.

(1) ou de l'augmentation de l'exercice (montant final moins montant initial).
(2) ou de la diminution de l'exercice (montant initial moins montant final)

**Exclusions**

| | |
|---|---|
| **Le compte 35 — SERVICES EN COURS ne doit pas servir à enregistrer :**<br>■ **les produits en cours** | *Il convient dans le cas d'espèce d'utiliser le compte ci-après :*<br>■ *34 — Produits en cours* |

**Eléments de contrôle**

**Le compte 35 — SERVICES EN COURS peut être contrôlé à partir de l'inventaire extra-comptable et de l'évaluation des coûts de production.**

**COMPTE 36 Produits finis**

**Contenu**

**Les produits finis sont les produits fabriqués par l'entreprise qui ont atteint le stade final de production. Ils sont destinés à être vendus, loués ou fournis.**

**Subdivisions**

**Le compte 36 et ses subdivisions, tels que définis par l'entreprise, doivent être conformes à la nomenclature des biens et services compatible avec celle en vigueur dans chacun des Etats-parties.**

**361 PRODUITS FINIS A**
**362 PRODUITS FINIS B**

**Commentaires**

**Lorsque l'entreprise vend concurremment et indistinctement des produits achetés à l'extérieur ou des produits fabriqués par elle-même, en tous points semblables et ne se distinguant que par leur origine, elle peut n'ouvrir qu'un seul compte pour cette marchandise et ce produit, évalués respectivement selon le coût d'achat et le coût de production. Les sorties de stocks sont créditées par le débit du compte 6031 — Variations des stocks de marchandises et du compte 736 — Variations des stocks de produits finis, selon un prorata qu'elle détermine sous sa propre responsabilité.**

**Fonctionnement**

**En cas d'inventaire intermittent :**

**Le compte 36 — PRODUITS FINIS est débité, à la fin de l'exercice, du montant du stock final(1), évalué : pour les corps certains, au coût réel de production ; pour les biens interchangeables, au coût de production déterminé en présumant que le premier élément sorti est le premier entré (P.E.P.S.) ou au coût moyen pondéré**

**par le crédit du compte 736 — Variations des stocks de produits finis.**

**Le compte 36 — PRODUITS FINIS est crédité, à la fin de l'exercice, du montant du stock initial(2), pour solde**

**par le débit du compte 736 — Variations des stocks de produits finis.**

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

**En cas d'inventaire permanent :**

**Le compte 36 — PRODUITS FINIS est débité, à chaque entrée en stock, du coût de production des produits finis, déterminé par la comptabilité analytique de gestion ou autonome**

**par le crédit du compte 736 — Variations des stocks de produits finis.**

**Le compte 36 — PRODUITS FINIS est débité, à la clôture de l'exercice, après inventaire physique, pour régularisation du stock de produits finis, des différences constatées, en plus, par rapport à l'inventaire permanent**

**par le crédit du compte 736 — Variations des stocks de produits finis.**

**Le compte 36 — PRODUITS FINIS est crédité, à chaque sortie des stocks : pour les corps certains, du coût réel de production ; pour les biens interchangeables, du coût de production déterminé en présumant que le premier élément sorti est le premier entré (P.E.P.S.) ou du coût moyen pondéré**

**par le débit du compte 736 — Variations des stocks de produits finis.**

**Le compte 36 — PRODUITS FINIS est crédité, à la clôture de l'exercice, après inventaire physique, pour régularisation du stock de produits finis, des différences constatées, en moins, par rapport à l'inventaire permanent**

**par le débit du compte 736 — Variations des stocks de produits finis.**

**Exclusions**

| | |
|---|---|
| **Le compte 36 — PRODUITS FINIS ne doit pas servir à enregistrer :**<br>■ **les produits intermédiaires fabriqués** | *Il convient dans le cas d'espèce d'utiliser le compte ci-après :*<br>■ *37 — Produits intermédiaires et résiduels* |

**Eléments de contrôle**

| | |
|---|---|
| **Le compte 36 — PRODUITS FINIS peut être contrôlé à partir de l'inventaire extra-** | **comptable et de l'évaluation des coûts de production.** |

**COMPTE 37 Produits intermédiaires et résiduels**

**Contenu**

| | |
|---|---|
| **Les produits intermédiaires sont des produits ayant atteint un stade déterminé de** | **fabrication et disponibles pour des fabrications ultérieures.** |

**Subdivisions**

Le compte 37 et ses subdivisions, tels que définis par l'entreprise doivent être conformes à la nomenclature des biens et services compatible avec celle en vigueur dans chacun des Etats-parties.

371 PRODUITS INTERMEDIAIRES
- 3711 Produits intermédiaires A
- 3712 Produits intermédiaires B

372 PRODUITS RESIDUELS
- 3721 Déchets
- 3722 Rebuts
- 3723 Matières de récupération

**Commentaires**

Lorsque l'entreprise utilise concurremment et indistinctement un produit intermédiaire fabriqué par elle et une matière ou fourniture liée achetée à l'extérieur, mais en tous points semblables et ne se distinguant que par leur origine, elle peut n'ouvrir qu'un seul compte pour cette matière et ce produit, mais, dans ce cas, elle crédite les sorties de stocks par le débit du compte 7371 — Variations des stocks de produits intermédiaires et par celui du compte 6032 — Variations des stocks de matières premières et fournitures liées, suivant un prorata qu'elle détermine sous sa propre responsabilité.

Les produits résiduels sont constitués par :

- les déchets et rebuts : résidus de toutes natures (produits ouvrés ou semi-ouvrés) impropres à une utilisation ou à un écoulement normal ;
- les produits de la récupération : matières récupérées à la suite de la mise hors service de certaines immobilisations.

Le compte 372 n'est ouvert que si les déchets et rebuts ne peuvent être normalement introduits dans la nomenclature des biens et services de l'entreprise.

**Fonctionnement**

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

Le compte 371 — PRODUITS INTERMEDIAIRES est débité du montant du stock final(1), évalué : pour les corps certains, au coût réel de production ; pour les biens interchangeables, au coût de production déterminé en présumant que le premier élément sorti est le premier entré (P.E.P.S.) ou au coût moyen pondéré

par le crédit du compte 7371 — Variations des stocks de produits intermédiaires.

Le compte 371 — PRODUITS INTERMEDIAIRES est crédité du montant du stock initial(2), pour solde

par le débit du compte 7371 — Variations des stocks de produits intermédiaires

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

**Le compte 372 — PRODUITS RESIDUELS est débité de la valeur estimée du stock final de produits résiduels(1), conformément aux règles d'évaluation**

**par le crédit du compte 7372 — Variations des stocks de produits résiduels.**

**Le compte 372 — PRODUITS RESIDUELS est débité de la valeur des produits de la récupération (matières et matériaux) provenant de la fabrication ou de la mise hors service d'immobilisations, dans la mesure où ils ne sont pas affectables aux comptes 31, 32 ou 33**

**par le crédit du compte 7372 — Variations des stocks de produits résiduels.**

**Le compte 372 — PRODUITS RESIDUELS est crédité du montant du stock initial(1), pour solde**

**par le débit du compte 7372 — Variations des stocks de produits résiduels.**

**En cas d'inventaire permanent :**

**Le compte 37 — PRODUITS INTERMEDIAIRES ET RESIDUELS est débité, à chaque entrée en stocks, du coût de production des produits intermédiaires et résiduels, déterminé par la comptabilité analytique intégrée ou autonome**

**par le crédit du compte 737 — Variations des stocks de produits intermédiaires et résiduels.**

**Le compte 37 — PRODUITS INTERMEDIAIRES ET RESIDUELS est débité, à la clôture de l'exercice, après inventaire physique, pour régularisation des stocks de produits intermédiaires et de produits résiduels, des différences constatées en plus, par rapport à l'inventaire permanent**

**par le crédit du compte 737 — Variations des stocks de produits intermédiaires et résiduels.**

**Le compte 37 — PRODUITS INTERMEDIAIRES ET RESIDUELS est crédité, à chaque sortie des stocks : pour les corps certains, du coût réel de production ; pour les biens interchangeables, du coût de production déterminé en présumant que le premier élément sorti est le premier entré (P.E.P.S.) ou au coût moyen pondéré**

**par le débit du compte 737 — Variations des stocks de produits intermédiaires et résiduels.**

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

**Le compte 37 — PRODUITS INTERMEDIAIRES ET RESIDUELS est crédité à la clôture de l'exercice, après inventaire physique, pour régularisation des stocks, des différences constatées en moins, par rapport à l'inventaire permanent**

**par le débit du compte 737 — Variations des stocks de produits intermédiaires et résiduels.**

**Exclusions**

| | |
|---|---|
| **Le compte 37 — PRODUITS INTERMEDIAIRES ET RESIDUELS ne doit pas servir à enregistrer :** | *Il convient dans les cas d'espèce d'utiliser les comptes ci-après :* |
| ■ **les produits en cours qui par définition ne peuvent être inscrits à un compte de magasin** | ■ *34 — Produits en cours* |
| ■ **les produits issus d'immobilisations démontées ou mises hors service en attendant l'affectation définitive** | ■ *compte 38* |
| ■ **les produits issus de la récupération affectés définitivement à d'autres stocks** | ■ *comptes 31, 32, 33* |

**Eléments de contrôle**

**Le compte 37 — PRODUITS INTERMEDIAIRES ET RESIDUELS peut être contrôlé à partir de l'inventaire extra-comptable et de l'évaluation des coûts de production des produits concernés.**

## COMPTE 38 Stocks en cours de route, en consignation ou en dépôt

**Contenu**

**Ce sont des marchandises, matières, fournitures ou produits fabriqués, expédiés par le fournisseur et non encore réceptionnés par l'entreprise ou détenus chez des tiers mais dont l'entreprise est propriétaire.**

**Subdivisions**

**381 MARCHANDISES EN COURS DE ROUTE**
**382 MATIERES PREMIERES ET FOURNITURES LIEES EN COURS DE ROUTE**
**383 AUTRES APPROVISIONNEMENTS EN COURS DE ROUTE**
**386 PRODUITS FINIS EN COURS DE ROUTE**
**387 STOCK EN CONSIGNATION OU EN DEPÔT**
**3871 Stock en consignation**
**3872 Stock en dépôt**
**388 STOCK PROVENANT D'IMMOBILISATIONS MISES HORS SERVICE OU AU REBUT**

**Commentaires**

**Dans le cadre du système d'inventaire permanent, le compte 38 constitue un compte de passage destiné à enregistrer les stocks dont l'entreprise est déjà propriétaire, mais qui sont en voie d'acheminement et non encore réceptionnés. Il peut également être utilisé pour constater l'envoi de stocks (marchandises, matières et fournitures, produits fabriqués) en dépôt ou en consignation, jusqu'à réception par le dépositaire ou le consignataire.**
**Dès réception, les stocks comptabilisés au compte 38 sont ventilés dans les comptes de stocks appropriés et classés, conformément à la nomenclature des biens et services en usage dans l'entreprise.**

Les entreprises qui tiennent un inventaire intermittent enregistrent les stocks en cours de route dans les achats à la date de transfert de propriété et utilisent, exceptionnellement, le compte 38 si ces stocks ne sont pas encore réceptionnés à la date d'établissement des comptes annuels.

En fin de période, les entreprises doivent inscrire, dans l'Etat annexé, le détail par catégorie des stocks figurant au bilan dans le compte 38.

**Fonctionnement**

**En cas d'inventaire intermittent :**

**Le compte 38 — STOCKS EN COURS DE ROUTE, EN CONSIGNATION OU EN DEPÔT est débité, en fin d'exercice, des stocks en cours de route à cette date(1), pour leur coût approché ou leur coût standard, le coût réel n'étant pas, dans le cas d'espèce, connu à la date d'établissement des états financiers annuels**

| par le crédit des sous-comptes 603 concernés. |
|---|

**Le compte 38 — STOCKS EN COURS DE ROUTE, EN CONSIGNATION OU EN DEPÔT est crédité à la fin de l'exercice du montant des stocks en cours de route de début d'exercice(2), pour solde**

| par le débit des sous-comptes 603 concernés. |
|---|

**En cas d'inventaire permanent :**

**Le compte 38 — STOCKS EN COURS DE ROUTE, EN CONSIGNATION OU EN DEPÔT est débité du montant des marchandises, matières premières et fournitures, produits fabriqués, en cours de route et non encore réceptionnés (coût approché ou coût standard)**

| par le crédit des sous-comptes 603 concernés. |
|---|

**Le compte 38 — STOCKS EN COURS DE ROUTE, EN CONSIGNATION OU EN DEPÔT est crédité lorsque les stocks sont réceptionnés par l'entreprise, le consignataire ou le dépositaire**

| par le débit des comptes de stocks de la classe 3 concernés. |
|---|

**Exclusions**

| | |
|---|---|
| **Le compte 38 — STOCKS EN COURS DE ROUTE, EN CONSIGNATION OU EN DEPÔT ne doit pas servir à enregistrer :**<br>■ **les stocks dont l'entreprise a pris possession et dont elle continue d'attendre les factures d'achat** | ***Il convient dans le cas d'espèce d'utiliser le compte ci-après :***<br>■ ***En cours d'exercice : pas d'écriture à passer.***<br>***A la clôture de l'exercice : les comptes de régularisation*** |

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

**Eléments de contrôle**

**Le compte 38 — STOCKS EN COURS DE ROUTE, EN CONSIGNATION OU EN DEPÔT peut être contrôlé à partir de l'inventaire extra-comptable et au moyen des factures d'achat.**

## COMPTE 39 Dépréciations des stocks

**Contenu**

**Ce sont des dépréciations subies par des stocks de marchandises, de matières, et autres approvisionnements résultant de causes diverses dont les effets ne sont pas jugés irréversibles.**

**Subdivisions**

**391 DEPRECIATIONS DES STOCKS DE MARCHANDISES**
**392 DEPRECIATIONS DES STOCKS DE MATIERES PREMIERES ET FOURNITURES LIEES**
**393 DEPRECIATIONS DES STOCKS D'AUTRES APPROVISIONNEMENTS**
**394 DEPRECIATIONS DES PRODUITS EN COURS**
**395 DEPRECIATIONS DES SERVICES EN COURS**
**396 DEPRECIATIONS DES STOCKS DE PRODUITS FINIS**
**397 DEPRECIATIONS DES STOCKS DE PRODUITS INTERMEDIAIRES ET RESIDUELS**
**398 DEPRECIATIONS DES STOCKS EN COURS DE ROUTE, EN CONSIGNATION OU EN DEPÔT**

**Commentaires**

**Les provisions pour dépréciation des stocks obéissent aux mêmes règles de comptabilisation que les provisions pour dépréciation constatées sur les autres éléments de l'actif circulant (classe 4).**

**La dépréciation doit être certaine quant à sa nature et l'élément d'actif en cause doit être individualisé.**

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

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

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

**La provision pour dépréciation doit être constituée même en l'absence ou en cas d'insuffisance de bénéfices, conformément au principe de prudence.**

**Lorsque au jour de l'inventaire, la valeur économique réelle des stocks est inférieure à leur valeur comptable déterminée conformément aux dispositions exposées dans l'Acte uniforme, les entreprises doivent constituer des provisions pour dépréciation qui expriment les moins-values constatées sur ces stocks.**

**Les éléments en stock détériorés, défraîchis, démodés doivent faire l'objet d'une provision pour dépréciation.**

**Le montant de ces provisions est normalement déterminé par différence entre :**

- **d'une part, la valeur comptable (coût réel d'achat ou de production, méthode P.E.P.S., ou du coût moyen pondéré) ;**
- **d'autre part, la valeur actuelle au jour de l'inventaire (valeur probable de réalisation, pour les marchandises, les en-cours et les produits finis, coût d'achat au cours du jour de l'inventaire, pour les matières et fournitures).**

**Les provisions pour dépréciation sont portées à l'actif du bilan, en déduction de la valeur des postes qu'elles concernent, sous la forme prévue par le modèle de bilan.**

**Fonctionnement**

**En fin d'exercice :**

**Le compte 39 — DEPRECIATIONS DES STOCKS est crédité des dépréciations constatées sur les stocks à la fin de l'exercice(1)**

**par le débit du compte 6593 — Charges provisionnées d'exploitation sur stocks ;**

**ou par le débit du compte 839 — Charges provisionnées H.A.O.**

**Le compte 39 — DEPRECIATIONS DES STOCKS est débité des dépréciations existant au début de l'exercice sur les stocks(2), pour solde**

**par le crédit du compte 7593 — Reprises de charges provisionnées d'exploitation sur stocks ;**

**ou par le crédit du compte 849 — Reprises de charges provisionnées H.A.O.**

**Exclusions**

| | |
|---|---|
| **Le compte 39 — DEPRECIATIONS DES STOCKS ne doit pas servir à enregistrer :**<br>■ **les provisions pour dépréciation de l'actif immobilisé de la classe 2**<br>■ **les provisions pour dépréciation des clients et comptes rattachés**<br>■ **les provisions pour dépréciation des comptes de trésorerie** | *Il convient dans les cas d'espèce d'utiliser les comptes ci-après :*<br>■ *compte 29 — Provisions pour dépréciation*<br>■ *compte 49 — Dépréciations et risques provisionnés (Tiers)*<br>■ *compte 59 — Dépréciations et risques provisionnés (Trésorerie)* |

**Eléments de contrôle**

**Le compte 39 — DEPRECIATIONS DES STOCKS peut être contrôlé à partir de l'inventaire extra-comptable et par évaluation, notamment.**

## SECTION 4

### CLASSE 4 : COMPTES DE TIERS

**Les comptes de la classe 4 retracent les relations de l'entreprise avec les tiers. Ils servent donc à comptabiliser les dettes et les créances de l'entreprise à l'exclusion de celles inscrites respectivement dans les comptes de ressources stables et les comptes d'actif immobilisé.**

**Figurent également dans la classe 4 les comptes de régularisation qui sont utilisés pour répartir les charges et les produits dans le temps, de manière à rattacher à un exercice déterminé toutes les charges et tous les produits qui le concernent effectivement.**

(1) ou de l'augmentation de l'exercice (dépréciations finales moins dépréciations initiales)
(2) ou de la diminution de l'exercice (dépréciations initiales moins dépréciations finales)

## COMPTE 40 Fournisseurs et comptes rattachés

### Contenu

Les fournisseurs d'exploitation sont des tiers auxquels l'entreprise a recours pour ses achats de fournitures de toutes natures et de services.

### Subdivisions

401 FOURNISSEURS, DETTES EN COMPTE
- 4011 Fournisseurs
- 4012 Fournisseurs-Groupe
- 4013 Fournisseurs sous-traitants
- 4017 Fournisseurs, retenues de garantie

402 FOURNISSEURS, EFFETS A PAYER
- 4021 Fournisseurs, Effets à payer
- 4022 Fournisseurs-Groupe, Effets à payer
- 4023 Fournisseurs sous-traitants, Effets à payer

408 FOURNISSEURS, FACTURES NON PARVENUES
- 4081 Fournisseurs
- 4082 Fournisseurs-Groupe
- 4083 Fournisseurs sous-traitants
- 4086 Fournisseurs, intérêts courus

409 FOURNISSEURS DEBITEURS
- 4091 Fournisseurs, avances et acomptes versés
- 4092 Fournisseurs-Groupe, avances et acomptes versés
- 4093 Fournisseurs sous-traitants, avances et acomptes versés
- 4094 Fournisseurs, créances pour emballages et matériels à rendre
- 4098 Rabais, Remises, Ristournes et autres avoirs à obtenir

### Commentaires

Figurent à ce compte les dettes et avances liées à l'acquisition de biens ou de services.

Les dettes d'exploitation se caractérisent par le rattachement à ce compte de tiers de toutes les opérations le concernant : effets à payer, factures à recevoir à la clôture de l'exercice, les intérêts courus à la clôture de l'exercice, les avances et acomptes versés, les retenues de garantie.

Si un fournisseur d'exploitation a, en outre, avec l'entreprise d'autres relations (de client par exemple), seules les opérations relatives aux achats (factures, avoirs, règlements, rabais, escomptes, etc.) doivent figurer dans le compte "Fournisseurs", les autres opérations étant imputées aux comptes particuliers qu'elles concernent.

Si un tiers, fournisseur d'exploitation, a, en outre, avec l'entreprise des relations de fournisseur d'investissements, ces dernières opérations doivent être imputées au compte qu'elles concernent (481 — Fournisseurs d'investissements).

Les fournisseurs sont classés selon différents critères qui peuvent servir de base à la codification des sous-comptes :

1 — Responsabilité de l'exécution :

- fournisseurs livrant à l'entreprise des objets, matières ou fournitures dont ils sont entièrement responsables (conception, matières, fabrication) ;
- sous-traitants, tiers auxquels l'entreprise a recours pour exécuter, sur ses ordres et en son nom, des travaux ou services qui lui ont été confiés par ses propres clients. Si le sous-traitant travaille sur des objets ou des matières premières qui lui sont fournis par l'entreprise (sous réserve de l'utilisation de matières accessoires nécessitées par son travail), il est dénommé façonnier et n'est responsable que de la bonne exécution de son travail.

2 — Relations entre le fournisseur et l'entreprise

Fournisseurs membres du groupe (sociétés apparentées) et autres fournisseurs.

3 — Nature de la dette

Il conviendra de séparer dans des comptes distincts :

- les retenues de garanties effectuées sur le prix convenu ;
- les avances et acomptes versés sur commandes d'exploitation ou réglés aux sous-traitants ;
- les factures à recevoir dont le montant est définitivement arrêté, mais dont les pièces justificatives ne sont pas encore parvenues à l'entreprise (si le montant ne peut être qu'estimé à la date de clôture des écritures, utiliser le compte 408 — Fournisseurs, factures non parvenues) ;
- les emballages et matériels à rendre, compte qui reçoit à son débit, par le crédit du fournisseur consignataire, les sommes facturées à titre de consignation d'emballages ou de matériels.

4 — Identité du fournisseur

Selon le classement adopté par l'entreprise, en principe, il est tenu un sous-compte individuel pour chaque fournisseur, en vue d'alimenter directement le fichier fournisseurs.

5 — Nature de l'agent fournisseur

Selon la nomenclature des agents économiques proposée dans le Système Comptable OHADA et le code d'activité imparti à chaque fournisseur.

6 — Répartition géographique des fournisseurs dans les Etats de la Région et hors Région

Les entreprises ventilent, en tant que de besoin, leurs opérations selon qu'elles sont faites :

- dans l'Etat-partie ;
- dans les autres Etats de la Région ;
- hors Région.

Dans la situation patrimoniale, aucune compensation ne pourrait s'effectuer entre les comptes fournisseurs à solde débiteur et les comptes fournisseurs à solde créditeur. Les premiers figurent à l'actif du bilan et les seconds au passif du bilan. C'est ainsi que les avances et acomptes versés sur commandes d'exploitation, subsistant à la clôture de l'exercice, figurent en clair à l'actif du bilan.

**Fonctionnement**

**Le compte 40 — FOURNISSEURS ET COMPTES RATTACHES est crédité du montant des factures d'achats de biens ou de prestations de services des fournisseurs ou des sous-traitants**

par le débit : des comptes concernés de la classe 6 pour le montant hors taxes récupérables ou, le cas échéant, de la classe 3 (inventaire permanent) ; par le débit : du compte 4094 — Fournisseurs, créances pour emballages et matériels à rendre ; par le débit : du compte 445 — Etat, T.V.A. récupérable.

**Le compte 40 — FOURNISSEURS ET COMPTES RATTACHES est débité des avances et acomptes versés aux fournisseurs ainsi que des règlements effectués sur factures**

par le crédit des comptes de trésorerie ou d'effets à payer.

**Le compte 40 — FOURNISSEURS ET COMPTES RATTACHES est débité pour le montant des factures d'avoir reçues pour retour des marchandises au fournisseur**

par le crédit des comptes de la classe 6 et des autres comptes ayant joué lors de l'enregistrement initial des achats de biens et de services, objets du retour.

**Le compte 40 — FOURNISSEURS ET COMPTES RATTACHES est débité des rabais, remises et ristournes sur achats obtenus hors factures**

par le crédit des comptes de la classe 6 concernés.

**Le compte 40 — FOURNISSEURS ET COMPTES RATTACHES est débité des escomptes de règlement obtenus des fournisseurs**

**par le crédit du compte 773 — Escomptes obtenus.**

**Exclusions**

| | |
|---|---|
| **Le compte 40 — FOURNISSEURS ET COMPTES RATTACHES ne doit pas servir à enregistrer :**<br>■ **les fournisseurs d'immobilisations** | *Il convient dans le cas d'espèce d'utiliser le compte ci-après :*<br>■ *481 — Fournisseurs d'investissements* |

**Eléments de contrôle**

**Le compte 40 — FOURNISSEURS ET COMPTES RATTACHES peut être contrôlé à partir des factures, chèques de règlement, effets ...**

## COMPTE 41 Clients et comptes rattachés

**Contenu**

**Les clients d'exploitation sont des tiers auxquels l'entreprise vend les biens ou services, objet de son activité.**

**Subdivisions**

**411 CLIENTS**
- **4111 Clients**
- **4112 Clients-Groupe**
- **4114 Clients, Etat et collectivités publiques**
- **4115 Clients, organismes internationaux**
- **4117 Clients, retenues de garantie**
- **4118 Clients, dégrèvements de Taxes sur la Valeur Ajoutée (T.V.A.)**

**412 CLIENTS, EFFETS A RECEVOIR EN PORTEFEUILLE**
- **4121 Clients, Effets à recevoir**
- **4122 Clients-Groupe, Effets à recevoir**
- **4124 Etat et collectivités publiques, Effets à recevoir**
- **4125 Organismes internationaux, Effets à recevoir**

**414 CREANCES SUR CESSIONS COURANTES D'IMMOBILISATIONS**
- **4141 Créances en compte**
- **4142 Effets à recevoir**

**415 CLIENTS, EFFETS ESCOMPTES NON ECHUS**

**416 CREANCES CLIENTS LITIGIEUSES OU DOUTEUSES**
- **4161 Créances litigieuses**
- **4162 Créances douteuses**

**418 CLIENTS, PRODUITS A RECEVOIR**
- **4181 Clients, factures à établir**
- **4186 Clients, intérêts courus**

**419 CLIENTS CREDITEURS**
- **4191 Clients, avances et acomptes reçus**
- **4192 Clients-Groupe, avances et acomptes reçus**
- **4194 Clients, dettes pour emballages et matériels consignés**
- **4198 Rabais, Remises, Ristournes et autres avoirs à accorder**

**Commentaires**

Figurent à ce compte les créances liées à la vente de biens et de services rattachés au cycle d'exploitation de l'entreprise. Les créances d'exploitation se caractérisent par le rattachement à ce compte de tiers de toutes les opérations le concernant : effets à recevoir concernant ces clients, les créances à venir se rapportant à l'exploitation de l'exercice (factures clients non encore établies), les créances sur cession d'actifs, les effets escomptés non échus, les créances litigieuses ou douteuses, les intérêts courus à la clôture de l'exercice, les avances et acomptes obtenus, les retenues de garantie dans les comptes rattachés.

Les clients sont les tiers auxquels l'entreprise vend les biens ou services, objets de son activité.

Si un tiers a, en outre, avec l'entreprise d'autres relations (de fournisseur ou de salarié, par exemple), seules les opérations relatives aux ventes (factures, avoirs, règlements, rabais, escomptes, etc.) doivent figurer dans le compte "Client", les autres opérations étant enregistrées aux comptes particuliers qu'elles concernent (fournisseurs, personnel, etc.).

Les clients sont classés selon les différents critères dont l'ordre de priorité est déterminé par le degré d'utilité qu'ils présentent pour les parties intéressées et en fonction des moyens de l'entreprise.

Si un tiers, client d'exploitation, a, en outre, avec l'entreprise d'autres relations (de fournisseur, par exemple), seules les opérations relatives aux ventes (factures, avoirs, règlements, rabais, escomptes, etc.) doivent figurer dans le compte "Clients", les autres opérations étant imputées aux comptes particuliers qu'elles concernent.

Si un tiers, client d'exploitation, a, en outre, avec l'entreprise des relations de client d'investissements, ces dernières opérations doivent être imputées au compte qu'elles concernent (485 — Créances sur cessions d'immobilisations).

Les clients sont classés selon différents critères qui peuvent servir de base à la codification des sous-comptes :

1 – Répartition géographique des clients

Les entreprises ventilent, en tant que de besoin, leurs opérations selon qu'elles sont réalisées :

- dans l'Etat-partie;
- dans les autres Etats de la Région ;
- hors Région.

2 – Nature du client

Entreprise, particulier, Etat, collectivité publique, institutions financières, selon la nomenclature des agents économiques retenue dans le Système Comptable OHADA.

3 – Relations entre le client et l'entreprise

Client membre du groupe (sociétés apparentées) et autres clients.

4 – Nature de la créance

On séparera dans des comptes distincts :

- les avances et acomptes reçus sur commandes en cours ;
- les factures à établir dont le montant est définitivement arrêté, mais qui ne sont pas encore expédiées par l'entreprise (si le montant ne peut qu'être estimé à la date de clôture de la période, on utilisera le compte 418 — Clients, produits à recevoir) ;
- les clients qui contestent leurs dettes (créances litigieuses) ou se dérobent à leur paiement (créances douteuses) ;
- les emballages et matériels consignés, compte qui reçoit à son crédit, par le débit du client consignataire, les sommes facturées par l'entreprise à titre de consignation d'emballages ou de matériels (cf. dispositions spécifiques : comptabilisation des emballages) ;
- les effets à recevoir en portefeuille qui seront transférés en cas de remise à l'escompte dans un sous - compte distinct (compte 415 — Clients, effets escomptés non échus).

5 – Identité du client

Selon le classement adopté par l'entreprise, en principe, il est tenu un sous-compte individuel par client en vue d'alimenter directement le fichier clients.

6 – Nature du produit ou du service vendu

Selon la nomenclature de biens et services en usage dans chacun des Etats-parties.

Dans la situation patrimoniale, aucune compensation ne doit être établie entre les comptes clients à solde débiteur et les comptes clients à solde créditeur. Les premiers figurent à l'actif du bilan et les seconds au passif du bilan. C'est ainsi que les avances et acomptes reçus sur commandes en cours, subsistant à la clôture de l'exercice, figurent en clair au passif du bilan.

**Fonctionnement**

**Le compte 41 — CLIENTS ET COMPTES RATTACHES est débité du montant des factures de ventes de biens ou de prestations de services**

**par le crédit des comptes concernés de la classe 7 (montant hors taxes récupérables) ; par le crédit du compte 4194 — Clients, dettes pour emballages et matériels consignés ; par le crédit du compte 443 — Etat, T.V.A. facturée.**

**Le compte 41 — CLIENTS ET COMPTES RATTACHES est crédité des avances et acomptes ainsi que des règlements reçus des clients**

**par le débit des comptes de trésorerie ou effets à recevoir.**

**Le compte 41 — CLIENTS ET COMPTES RATTACHES est crédité pour le montant des factures d'avoir émises pour retour de marchandises**

**par le débit des comptes de la classe 7 et des autres comptes ayant joué lors de l'enregistrement initial des ventes de biens et de services.**

**Le compte 41 — CLIENTS ET COMPTES RATTACHES est crédité des rabais, ristournes et remises accordés sur ventes hors factures**

**par le débit des comptes 70 — Ventes.**

**Le compte 41 — CLIENTS ET COMPTES RATTACHES est crédité des créances litigieuses ou douteuses**

**par le débit du compte 416 — Créances clients litigieuses ou douteuses.**

**Le compte 41 — CLIENTS ET COMPTES RATTACHES est crédité des escomptes de règlement accordés aux clients**

**par le débit du compte 673 — Escomptes accordés.**

**Exclusions**

| | |
|---|---|
| **Le compte 41 — CLIENTS ET COMPTES RATTACHES ne doit pas servir à enregistrer :**<br>■ **les créances sur des tiers nées des opérations autres que la vente des marchandises, biens ou services** | *Il convient dans le cas d'espèce d'utiliser le compte ci-après :*<br>■ *485 — Créances sur cessions d'immobilisations* |

**Eléments de contrôle**

**Le compte 41 — CLIENTS ET COMPTES RATTACHES peut être contrôlé à partir des factures, chèques de règlement, effets, impayés, relances clients, dossiers contentieux.**

## COMPTE 42 Personnel

### Contenu

Le compte Personnel enregistre l'ensemble des opérations qui interviennent entre l'entreprise et les personnes qui lui sont liées par un contrat de travail. Par extension, les opérations qui concernent les représentants du personnel ou les organismes similaires lui sont rattachées.

Le personnel de l'entreprise comprend :

- le personnel de direction et d'encadrement, les employés, les ouvriers et les occasionnels indépendamment de leur situation ou de leurs fonctions ;
- les représentants salariés ;
- les associés et les dirigeants de société qui exercent des fonctions techniques ;
- les membres de la famille de l'exploitant exerçant un emploi salarié.

### Subdivisions

421 PERSONNEL, AVANCES ET ACOMPTES
- 4211 Personnel, avances
- 4212 Personnel, acomptes
- 4213 Frais avancés et fournitures au personnel

422 PERSONNEL, REMUNERATIONS DUES

423 PERSONNEL, OPPOSITIONS, SAISIES-ARRÊTS
- 4231 Personnel, oppositions
- 4232 Personnel, saisies-arrêts
- 4233 Personnel, avis à tiers détenteur

424 PERSONNEL,ŒUVRES SOCIALES INTERNES
- 4241 Assistance médicale
- 4242 Allocations familiales
- 4245 Organismes sociaux rattachés à l'entreprise
- 4248 Autres œuvres sociales internes

425 REPRESENTANTS DU PERSONNEL
- 4251 Délégués du personnel
- 4252 Syndicats et Comités d'entreprise, d'établissement
- 4258 Autres représentants du personnel

426 PERSONNEL, PARTICIPATION AUX BENEFICES

427 PERSONNEL-DEPÔTS

428 PERSONNEL, CHARGES A PAYER ET PRODUITS A RECEVOIR
- 4281 Dettes provisionnées pour congés à payer
- 4286 Autres charges à payer
- 4287 Produits à recevoir

### Commentaires

Les opérations traitées par ce compte concernent, d'une part, les rémunérations dues au personnel, les avances et acomptes consentis au personnel et, d'autre part, les versements effectués aux œuvres sociales internes et la fraction du salaire soumise à saisie, en cas d'opposition de tiers.

A la clôture de l'exercice, il ne doit pas être effectué de compensation entre les sommes dues au personnel et les montants qui seraient éventuellement dus par le personnel et qui n'auraient pas été retenus sur la dernière paie de l'exercice.

### Fonctionnement

Le compte 42 — PERSONNEL est crédité des rémunérations brutes à payer au personnel (ou au comité d'entreprise)

par le débit des comptes de charges intéressés 66 — Charges de personnel.

**Le compte 42 — PERSONNEL est débité du montant des avances et acomptes faits au personnel (ou au comité d'entreprise) ainsi que des rémunérations versées au personnel**

**par le crédit des comptes de trésorerie.**

**Le compte 42 — PERSONNEL est débité des sommes dues par le personnel**

**par le crédit des comptes de produits (services exploités dans l'intérêt du personnel, etc.).**

**Le compte 42 — PERSONNEL est débité des versements effectués aux organismes sociaux pour le compte du personnel (cotisations salariales)**

**par le crédit du compte 43 — Organismes sociaux.**

**Le compte 42 — PERSONNEL est débité, en cas d'opposition de tiers sur salaires, du versement de la fraction de salaire soumise à saisie**

**par le crédit des comptes de trésorerie.**

**Exclusions**

| | |
|---|---|
| **Le compte 42 — PERSONNEL ne doit pas servir à enregistrer :**<br>■ **les prêts consentis au personnel**<br>■ **les opérations en comptes courants des associés et administrateurs pour les mouvements de fonds n'intéressant pas la rémunération de leur travail** | *Il convient dans les cas d'espèce d'utiliser les comptes ci-après :*<br>■ *272 — Prêts au personnel*<br>■ *46 — Associés et Groupe* |

**Eléments de contrôle**

**Le compte 42 — PERSONNEL peut être contrôlé à partir :**

- **des fiches de paie ;**
- **des déclarations sociales ;**
- **des contrats de prêts ;**
- **des procès-verbaux de saisie-arrêt ;**
- **des avis à tiers détenteur.**

**COMPTE 43 Organismes sociaux**

**Contenu**

**Ce compte enregistre, d'une part, le montant des cotisations sociales salariales et patronales dues aux organismes sociaux et, d'autre part, les règlements de cotisations effectués à leur profit.**

**Subdivisions**

**431 SECURITE SOCIALE**
- **4311 Prestations familiales**
- **4312 Accidents du travail**
- **4313 Caisse de retraite obligatoire**
- **4314 Caisse de retraite facultative**
- **4318 Autres cotisations sociales**

**432 CAISSES DE RETRAITE COMPLEMENTAIRE**

**433 AUTRES ORGANISMES SOCIAUX**
- **4331 Mutuelle**

**438 ORGANISMES SOCIAUX, CHARGES A PAYER ET PRODUITS A RECEVOIR**
- **4381 Charges sociales sur gratifications à payer**
- **4382 Charges sociales sur congés à payer**
- **4386 Autres charges à payer**
- **4387 Produits à recevoir**

**Commentaires**

**Les obligations de l'entreprise vis-à-vis des organismes sociaux sont remplies à partir des procédures comptables définies dans le Système Comptable OHADA.**

**Fonctionnement**

**Le compte 43 — ORGANISMES SOCIAUX est crédité du montant des cotisations sociales, salariales et patronales dues aux organismes sociaux**

**par le débit du compte 664 — Charges sociales, pour la part patronale ;**

**et par le débit du compte 422 — Personnel, rémunérations dues, pour la part salariale.**

**Le compte 43 — ORGANISMES SOCIAUX est débité des règlements de cotisations effectués aux organismes sociaux**

**par le crédit des comptes de trésorerie concernés.**

**Exclusions**

| | |
|---|---|
| **Le compte 43 — ORGANISMES SOCIAUX ne doit pas servir à enregistrer :**<br>■ **les opérations faites avec les organismes sociaux en tant que clients** | *Il convient dans le cas d'espèce d'utiliser le compte ci-après :*<br>■ *41 — Clients et comptes rattachés* |

**Eléments de contrôle**

**Le compte 43 — ORGANISMES SOCIAUX peut être contrôlé à partir :**
- **des fiches de paie ;**
- **des bordereaux de déclarations sociales ;**
- **des livres de paie.**

**COMPTE 44 Etat et Collectivités publiques**

**Contenu**

**Les opérations à inscrire à ce compte concernent d'une manière générale les opérations qui sont faites avec l'Etat et avec les diverses collectivités publiques en tant que pouvoirs publics.**

**Subdivisions**

**441 ETAT, IMPÔT SUR LES BENEFICES**
**442 ETAT, AUTRES IMPÔTS ET TAXES**
- **4421 Impôts et taxes d'Etat**
- **4422 Impôts et taxes pour les collectivités publiques**
- **4423 Impôts et taxes recouvrables sur des obligataires**
- **4424 Impôts et taxes recouvrables sur des associés**
- **4426 Droits de douane**
- **4428 Autres impôts et taxes**

**443 ETAT, T.V.A. FACTUREE**
- **4431 T.V.A. facturée sur ventes**
- **4432 T.V.A. facturée sur prestations de services**
- **4433 T.V.A. facturée sur travaux**
- **4434 T.V.A. facturée sur production livrée à soi-même**
- **4435 T.V.A. sur factures à établir**

**444 ETAT, T.V.A. DUE OU CREDIT DE T.V.A.**
- **4441 Etat, T.V.A. due**
- **4449 Etat, crédit de T.V.A. à reporter**

**445 ETAT, T.V.A. RECUPERABLE**
- **4451 T.V.A. récupérable sur immobilisations**
- **4452 T.V.A. récupérable sur achats**
- **4453 T.V.A. récupérable sur transport**
- **4454 T.V.A. récupérable sur services extérieurs et autres charges**
- **4455 T.V.A. récupérable sur factures non parvenues**
- **4456 T.V.A. transférée par d'autres entreprises**

**446 ETAT, AUTRES TAXES SUR LE CHIFFRE D'AFFAIRES**
**447 ETAT, IMPÔTS RETENUS A LA SOURCE**
- **4471 Impôt général sur le revenu**
- **4472 Impôts sur salaires**
- **4473 Contribution nationale**
- **4474 Contribution nationale de solidarité**
- **4478 Autres impôts et contributions**

**448 ETAT, CHARGES A PAYER ET PRODUITS A RECEVOIR**
- **4486 Charges à payer**
- **4487 Produits à recevoir**

**449 ETAT, CREANCES ET DETTES DIVERSES**
- **4491 Etat, obligations cautionnées**
- **4492 Etat, avances et acomptes versés sur impôts**
- **4493 Etat, fonds de dotation à recevoir**
- **4494 Etat, subventions d'équipement à recevoir**
- **4495 Etat, subventions d'exploitation à recevoir**
- **4496 Etat, subventions d'équilibre à recevoir**
- **4499 Etat, fonds réglementé provisionné**

**Commentaires**

**Les opérations d'achats et de ventes de biens ou de services avec l'Etat et les collectivités publiques s'inscrivent aux comptes 40 — Fournisseurs et comptes rattachés et 41 — Clients et comptes rattachés, au même titre que les opérations faites avec les autres fournisseurs et les autres clients.**

**Les dettes du compte 442 — Etat, autres impôts et taxes comprennent non seulement les impôts et taxes d'Etat proprement dits tels que droits de douane à l'exportation, mais, aussi, les impôts et taxes perçus pour le compte des collectivités locales.**

**Fonctionnement**

**Le compte 44 — ETAT ET COLLECTIVITES PUBLIQUES est crédité lors de la constatation par l'entreprise des dettes d'impôts dont elle est redevable envers l'Etat**

**par le débit des comptes de charges intéressés.**

**Le compte 44 — ETAT ET COLLECTIVITES PUBLIQUES est crédité lors du règlement par l'Etat des sommes dues à l'entreprise**

**par le débit des comptes de trésorerie.**

**Le compte 44 — ETAT ET COLLECTIVITES PUBLIQUES est débité des sommes versées lors du règlement par l'entreprise à l'Etat**

**par le crédit des comptes de trésorerie concernés.**

**Le compte 44 — ETAT ET COLLECTIVITES PUBLIQUES est débité lors de la constatation de la dette de l'Etat envers l'entreprise (fonds de dotation, subventions, etc.)**

**par le crédit des comptes concernés des classes 1 et 4 ou des classes 7 et 8, selon la qualification des fonds alloués.**

**Exclusions**

| | |
|---|---|
| **Le compte 44 — ETAT ET COLLECTIVITES PUBLIQUES ne doit pas servir à enregistrer :** | *Il convient dans les cas d'espèce d'utiliser les comptes ci-après :* |
| ■ **les opérations faites avec l'Etat en tant que fournisseur** | ■ *40 — Fournisseurs et comptes rattachés* |
| ■ **les opérations faites avec l'Etat en tant que client** | ■ *41 — Clients et comptes rattachés* |
| ■ **les droits de douane acquittés à l'entrée des biens sur le territoire national faisant partie du prix d'achat du bien** | ■ *comptes de la classe 2 ou 6 concernés* |

**Eléments de contrôle**

**Le compte 44 — ETAT ET COLLECTIVITES PUBLIQUES peut être contrôlé à partir :**

- **des avis d'imposition ;**
- **des déclarations fiscales ;**
- **des relevés bancaires.**

**COMPTE 45 Organismes internationaux**

**Contenu**

**Les opérations à inscrire à ce compte concernent les dettes et créances autres que celles liées à l'activité de l'entreprise.**
**Elles concernent exclusivement le montant des dépenses dont l'entreprise doit assumer la charge, les dettes des organismes internationaux vis-à-vis de l'entreprise et, d'autre part, les dettes de l'entreprise vis-à-vis des organismes internationaux et le règlement par ces derniers des sommes dues à l'entreprise.**

**Subdivisions**

**451 OPERATIONS AVEC LES ORGANISMES AFRICAINS**
**452 OPERATIONS AVEC LES AUTRES ORGANISMES INTERNATIONAUX**

**458 ORGANISMES INTERNATIONAUX, FONDS DE DOTATION ET SUBVENTIONS A RECEVOIR**

**4581 Organismes internationaux, fonds de dotation à recevoir**
**4582 Organismes internationaux, subventions à recevoir**

**Fonctionnement**

**Le compte 45 — ORGANISMES INTERNATIONAUX est crédité lors de la constatation par l'entreprise des dettes dont elle est redevable envers les organismes internationaux**

**par le débit des comptes de charges concernés.**

**Le compte 45 — ORGANISMES INTERNATIONAUX est crédité lors du règlement par les organismes internationaux de sommes dues à l'entreprise**

**par le débit des comptes de trésorerie.**

**Le compte 45 — ORGANISMES INTERNATIONAUX est débité des dépenses dont l'entreprise doit assumer la charge**

**par le crédit des comptes de trésorerie concernés lors du règlement par l'entreprise aux organismes internationaux.**

**Le compte 45 — ORGANISMES INTERNATIONAUX est débité lors de la constatation de la dette des organismes internationaux envers l'entreprise (fonds de dotation, subventions, etc.)**

**par le crédit des comptes concernés des classes 1 et 4 ou des classes 7 et 8, selon la qualification des fonds alloués.**

**Exclusions**

| | |
|---|---|
| **Le compte 45 — ORGANISMES INTERNATIONAUX ne doit pas servir à enregistrer :**<br>■ **les opérations faites avec les organismes internationaux en tant que fournisseurs**<br>■ **les opérations faites avec les organismes internationaux en tant que clients** | *Il convient dans les cas d'espèce d'utiliser les comptes ci-après :*<br>■ *40 — Fournisseurs et comptes rattachés*<br>■ *41 — Clients et comptes rattachés* |

**Eléments de contrôle**

**Le compte 45 — ORGANISMES INTERNATIONAUX peut être contrôlé à partir :**
- **des relevés bancaires ;**
- **des avis de versement ;**
- **des avis d'octroi de subventions.**

## COMPTE 46 Associés et Groupe

### Contenu

Le compte 46 enregistre :

- d'une part les créances/dettes envers les associés résultant des divers mouvements du capital social ;
- d'autre part les créances/dettes temporaires en "comptes courants".

En ce qui concerne ces derniers, le plan de comptes distingue les associés ordinaires et, dans le cas d'appartenance à un groupe, les autres sociétés du groupe.

### Subdivisions

461 ASSOCIES, OPERATIONS SUR LE CAPITAL
- 4611 Associés, apports en nature
- 4612 Associés, apports en numéraire
- 4613 Actionnaires, capital souscrit appelé non versé
- 4614 Associés, capital appelé non versé
- 4615 Associés, versements reçus sur augmentation de capital
- 4616 Associés, versements anticipés
- 4617 Actionnaires défaillants
- 4618 Associés, autres apports
- 4619 Associés, capital à rembourser

462 ASSOCIES, COMPTES COURANTS
- 4621 Principal
- 4626 Intérêts courus

463 ASSOCIES, OPERATIONS FAITES EN COMMUN

465 ASSOCIES, DIVIDENDES A PAYER

466 GROUPE, COMPTES COURANTS

467 ACTIONNAIRES, RESTANT DÛ SUR CAPITAL APPELE

### Commentaires

Sont réputés associés les membres des sociétés de capitaux, des sociétés de personnes, des sociétés de fait et des sociétés en participation.
Il y a lieu de comptabiliser dans des sous-comptes particuliers les opérations suivantes concernant le capital :

- la dette contractée par les associés, lors de la souscription du capital ;
- le règlement de cette dette par les associés ;
- le restant dû sur le capital appelé ;
- les fonds laissés ou mis temporairement à la disposition de l'entreprise par les associés ;
- les versements reçus par la société sur augmentation de capital ;
- les sommes dues et réglées par la société au titre des dividendes.

Les mouvements du compte 461 – Associés, opérations sur le capital concernent tous les associés, y compris les autres sociétés du groupe, associées de l'entreprise.
Les créances/dettes envers les sociétés du groupe, autres que celles enregistrées dans le compte 466 – Groupe, comptes courants, sont comptabilisées :
– dans les comptes de tiers 40 – Fournisseurs et 41 – Clients en ce qui concerne les opérations commerciales ;
– dans les comptes 16, 18 et 27 en ce qui concerne les opérations financières.

### Fonctionnement

Le compte 46 — ASSOCIES ET GROUPE est crédité des sommes dues à titre de dividendes

par le débit des comptes Résultat.

**Le compte 46 — ASSOCIES ET GROUPE est crédité des fonds mis ou laissés temporairement à la disposition de la société**

**par le débit des comptes de trésorerie (ou de charges, s'il s'agit de frais réglés pour le compte de l'entreprise).**

**Le compte 46 — ASSOCIES ET GROUPE est débité des sommes réglées au titre des dividendes**

**par le crédit des comptes de trésorerie (ou des comptes courants).**

**Le compte 46 — ASSOCIES ET GROUPE est débité des fonds prélevés par les associés ou des règlements effectués pour leur compte par l'entreprise**

**par le crédit des comptes de trésorerie (ou des comptes de charges).**

**Exclusions**

| | |
|---|---|
| **Le compte 46 — ASSOCIES ET GROUPE ne doit pas servir à enregistrer :**<br>■ **les dettes et créances des associés contractées ou consenties**<br>■ **les emprunts et les prêts des associés**<br>■ **la dette des associés, représentative du capital souscrit non appelé** | *Il convient dans les cas d'espèce d'utiliser les comptes ci-après :*<br>■ *16 — Emprunts et dettes assimilées*<br>■ *27 — Autres immobilisations financières*<br>■ *109 — Actionnaires, capital souscrit, non appelé* |

**Eléments de contrôle**

**Le compte 46 — ASSOCIES ET GROUPE peut être contrôlé à partir des décisions des Assemblées d'actionnaires.**

**COMPTE 47 Débiteurs et créditeurs divers**

**Contenu**

**Ce compte enregistre les opérations en instance de régularisation et relatives aux créances et dettes liées à l'acquisition de titres, des charges non consommées, des produits constatés d'avance, des écarts sur opérations libellées en monnaies étrangères, et des créances sur travaux non encore facturables.**

**Subdivisions**

**471 COMPTES D'ATTENTE**
- **4711 Débiteurs divers**
- **4712 Créditeurs divers**

**472 VERSEMENTS RESTANT A EFFECTUER SUR TITRES NON LIBERES**
- **4726 Titres de participation**
- **4727 Titres immobilisés**
- **4728 Titres de placement**

**474 REPARTITION PERIODIQUE DES CHARGES ET DES PRODUITS**
- **4746 Charges**
- **4747 Produits**

**475 CREANCES SUR TRAVAUX NON ENCORE FACTURABLES**

**476 CHARGES CONSTATEES D'AVANCE**

**477 PRODUITS CONSTATES D'AVANCE**

**478 ECARTS DE CONVERSION-ACTIF**
- **4781 Diminution des créances**

4782 Augmentation des dettes
4788 Différences compensées par couverture de change

479 ECARTS DE CONVERSION-PASSIF

4791 Augmentation des créances
4792 Diminution des dettes
4798 Différences compensées par couverture de change

**Commentaires**

Aucune compensation n'est en principe admise entre les dettes et les créances dont les soldes créditeurs et débiteurs doivent être inscrits au bilan dans les rubriques "Autres dettes" au passif et "Autres créances" à l'actif.

Le compte 471 — Comptes d'attente est utilisé au cours de l'exercice pour permettre l'enregistrement d'opérations qui n'ont pu être imputées de manière certaine à un compte déterminé au moment où elles sont enregistrées ou qui nécessitent des informations complémentaires dont le débit ou le crédit n'a pu être immédiatement identifié. Dès que possible, et au plus tard à la clôture de l'exercice (sauf impossibilité justifiée dans l'Etat annexé), les opérations ainsi enregistrées sont reclassées et les comptes d'attente, normalement soldés, ne doivent pas figurer au bilan.

Lors de l'acquisition de titres non libérés entièrement par l'entreprise, la valeur globale est portée au compte d'actif immobilisé concerné, y compris les montants non encore appelés. Ces derniers figurent au compte 472 — Versements restant à effectuer sur titres non encore libérés.

Le compte 475 — Créances sur travaux non encore facturables est utilisé pour enregistrer les produits nets partiels sur contrats pluri-exercices.

Les comptes 478 — Ecarts de conversion - Actif et 479 — Ecarts de conversion - Passif (prévus pour l'enregistrement des pertes et gains latents) permettent de constater, à la clôture de l'exercice, les écarts entre créances et dettes en devises converties en unités monétaires légales du pays, telles qu'elles figurent en comptabilité, et leur évaluation en unités monétaires légales du pays à la date de clôture de l'exercice.

**Fonctionnement**

Le compte 47 — DEBITEURS ET CREDITEURS DIVERS est crédité des dettes contractées ou des remboursements de créances

par le débit des comptes de trésorerie concernés.

Le compte 47 — DEBITEURS ET CREDITEURS DIVERS est crédité des apports effectués par l'exploitant en cours d'exercice

par le débit des comptes de trésorerie concernés.

Le compte 47 — DEBITEURS ET CREDITEURS DIVERS est crédité des virements restant à effectuer sur des titres non encore totalement libérés

par le débit du compte 26 — Titres de participation ; ou du compte 274 — Titres immobilisés ; ou du compte 50 — Titres de placement.

Le compte 47 — DEBITEURS ET CREDITEURS DIVERS est crédité, à la clôture de l'exercice, des produits perçus pendant l'exercice et se rattachant à l'exercice à venir (produits constatés d'avance)

par le débit des comptes de produits concernés.

**Le compte 47 — DEBITEURS ET CREDITEURS DIVERS est débité des créances sur les tiers ou du remboursement des dettes contractées**

| |
|---|
| **par le crédit d'un compte de tiers ou des comptes de trésorerie concernés.** |

**Le compte 47 — DEBITEURS ET CREDITEURS DIVERS est débité des retraits effectués par l'exploitant en cours d'exercice**

| |
|---|
| **par le crédit d'un compte de trésorerie.** |

**Le compte 47 — DEBITEURS ET CREDITEURS DIVERS est débité, à la clôture de l'exercice, des charges payées pendant l'exercice et se rattachant à l'exercice à venir (charges payées d'avance)**

| |
|---|
| **par le crédit des comptes de charges concernés.** |

**Exclusions**

| | |
|---|---|
| **Le compte 47 — DEBITEURS ET CREDITEURS DIVERS ne doit pas servir à enregistrer :**<br>■ **les charges imputables au compte Fournisseurs**<br>■ **les produits imputables au compte Clients** | *Il convient dans les cas d'espèce d'utiliser les comptes ci-après :*<br>■ *40 — Fournisseurs et comptes rattachés*<br>■ *41 — Clients et comptes rattachés* |

**Eléments de contrôle**

**Le compte 47 — DEBITEURS ET CREDITEURS DIVERS peut être contrôlé à partir :**

- **des contrats ;**
- **des conventions ;**
- **des décomptes de régularisation ;**
- **des chèques ;**
- **des relevés de banque.**

**COMPTE 48 Créances et dettes hors activités ordinaires**

**Contenu**

**Ce sont des créances et des dettes consécutives à des opérations effectuées par l'entreprise mais n'ayant pas de lien direct avec l'activité ordinaire de l'entreprise.**

**Subdivisions**

**481 FOURNISSEURS D'INVESTISSEMENTS**
- **4811 Immobilisations incorporelles**
- **4812 Immobilisations corporelles**
- **4817 Retenues de garantie**
- **4818 Factures non parvenues**

**482 FOURNISSEURS D'INVESTIS-SEMENTS, EFFETS A PAYER**

**483 DETTES SUR ACQUISITIONS DE TITRES DE PLACEMENT**

**484 AUTRES DETTES HORS ACTIVITES ORDINAIRES (H.A.O.)**

**485 CREANCES SUR CESSIONS D'IMMOBILISATIONS**
- **4851 en compte**
- **4852 Effets à recevoir**
- **4857 Retenues de garantie**
- **4858 Factures à établir**

**486 CREANCES SUR CESSIONS DE TITRES DE PLACEMENT**

**488 AUTRES CREANCES HORS ACTIVITES ORDINAIRES (H.A.O.)**

**Commentaires**

**La mise en évidence au bilan des créances et des dettes hors activités ordinaires par l'intermédiaire du compte 48 permet de mesurer directement le besoin ou la ressource de financement H.A.O., en parallèle avec le besoin ou la ressource de financement de l'exploitation.**
**Les créances sur cessions d'immobilisations sont considérées comme H.A.O. dans tous les cas où elles concernent des opérations n'entrant pas dans l'activité normale et courante de l'entreprise. Dans le cas contraire, elles constituent des créances rattachées au compte Client (compte 414) et sont débitées par le crédit du compte 754 — Produits des cessions courantes d'immobilisations.**

**Fonctionnement**

**Le compte 48 — CREANCES ET DETTES HORS ACTIVITES ORDINAIRES est crédité des dettes H.A.O. contractées ou des remboursements de créances H.A.O.**

**par le débit des comptes de trésorerie concernés ou des comptes de la classe 8.**

**Le compte 48 — CREANCES ET DETTES HORS ACTIVITES ORDINAIRES est débité des créances H.A.O. sur les tiers ou des remboursements de dettes H.A.O.**

**par le crédit des comptes de trésorerie concernés ou des comptes de la classe 8.**

**Exclusions**

| | |
|---|---|
| **Le compte 48 — CREANCES ET DETTES HORS ACTIVITES ORDINAIRES ne doit pas servir à enregistrer les dettes ou les créances ayant pour origine les activités ordinaires de l'entreprise** | *Il convient dans les cas d'espèce d'utiliser les comptes ci-après :*<br>■ *40 — Fournisseurs et comptes rattachés*<br>■ *41 — Clients et comptes rattachés* |

**Eléments de contrôle**

**Le compte 48 — CREANCES ET DETTES HORS ACTIVITES ORDINAIRES peut être contrôlé à partir :**

- **des chèques ;**
- **des effets de commerce ;**
- **des contrats d'acquisition d'immobilisations ;**
- **des factures ;**
- **des ordres de mouvements en Bourse.**

**COMPTE49 Dépréciations et risques provisionnés (Tiers)**

**Contenu**

**Ce sont des dépréciations subies par des comptes de tiers résultant de causes diverses dont les effets ne sont pas jugés irréversibles.**

**Subdivisions**

490 DEPRECIATIONS DES COMPTES FOURNISSEURS
491 DEPRECIATIONS DES COMPTES CLIENTS
4911 Créances litigieuses
4912 Créances douteuses
492 DEPRECIATIONS DES COMPTES PERSONNEL
493 DEPRECIATIONS DES COMPTES ORGANISMES SOCIAUX
494 DEPRECIATIONS DES COMPTES ETAT ET COLLECTIVITES PUBLIQUES
495 DEPRECIATIONS DES COMPTES ORGANISMES INTERNATIONAUX
496 DEPRECIATIONS DES COMPTES ASSOCIES ET GROUPE
4962 Associés, comptes courants
4963 Associés, opérations faites en commun
4966 Groupe, comptes courants
497 DEPRECIATIONS DES COMPTES DEBITEURS DIVERS
498 DEPRECIATIONS DES COMPTES DE CREANCES H.A.O.
4981 Créances sur cessions d'immobilisations
4982 Créances sur cessions de titres de placement
4983 Autres créances H.A.O.
499 RISQUES PROVISIONNES
4991 sur opérations d'exploitation
4998 sur opérations H.A.O.

**Commentaires**

Les provisions pour dépréciation des comptes de tiers obéissent aux mêmes règles de comptabilisation que les provisions pour dépréciation constatées sur les stocks et les comptes de trésorerie.

La dépréciation doit être certaine quant à sa nature et l'élément d'actif en cause doit être individualisé. En l'occurrence, les entreprises désireuses de constituer des provisions doivent être en mesure :

- de préciser exactement la nature et l'objet des créances à déprécier ;
- de justifier les motifs qui rendent les créances douteuses et litigieuses.

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

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

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

La provision pour dépréciation doit être constituée même en l'absence ou en cas d'insuffisance de bénéfices, conformément au principe de prudence.

Lorsque, au jour de l'inventaire, la valeur économique réelle des créances est inférieure à leur valeur comptable déterminée conformément aux dispositions précédemment exposées, les entreprises doivent constituer des provisions pour dépréciation qui expriment les moins-values constatées sur ces comptes de tiers.

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

Les risques à court terme provisionnés sont liés au mécanisme des charges provisionnées et représentent une dette probable à moins d'un an.

Les dépréciations provisionnées et les risques à court terme provisionnés correspondent à des charges d'exploitation ou H.A.O. selon leur nature.

### Fonctionnement

**Le compte 49 — DEPRECIATIONS ET RISQUES PROVISIONNES (TIERS) est crédité à la clôture de l'exercice des dépréciations constatées sur les éléments d'actif de la classe 4 (comptes 41 à 48) ou des provisions pour risques à court terme, compte 499**

**par le débit du compte 659 — Charges provisionnées d'exploitation ;**

**ou par le débit du compte 839 — Charges provisionnées H.A.O.**

**Le compte 49 — DEPRECIATIONS ET RISQUES PROVISIONNES (TIERS) est débité à la clôture de l'exercice de la reprise des dépréciations constatées à la clôture d'un exercice antérieur sur les éléments d'actif de la classe 4 (comptes 41 à 48) ou des provisions pour risques à court terme (compte 499) dont les raisons qui les ont motivées ont cessé d'exister**

**par le crédit du compte 759 — Reprises de charges provisionnées d'exploitation ;**

**ou par le crédit du compte 849 — Reprises de charges provisionnées H.A.O.**

### Exclusions

| | |
|---|---|
| **Le compte 49 — DEPRECIATIONS ET RISQUES PROVISIONNES (TIERS) ne doit pas servir à enregistrer :** | *Il convient dans les cas d'espèce d'utiliser les comptes ci-après :* |
| ■ **les provisions pour risques et charges à plus d'un an** | ■ *compte 19 — Provisions financières pour risques et charges* |
| ■ **les provisions pour dépréciation des éléments (classe 2) de l'actif immobilisé** | ■ *compte 29 — Provisions pour dépréciation* |
| ■ **les provisions pour dépréciation des comptes de trésorerie (classe 5)** | ■ *compte 59 — Dépréciations et risques provisionnés (Trésorerie)* |

### Eléments de contrôle

**Le compte 49 — DEPRECIATIONS ET RISQUES PROVISIONNES (TIERS) peut être contrôlé à partir de tous documents à même de justifier les motifs qui rendent la créance douteuse ou litigieuse (courriers et autres protêts, justificatifs du caractère douteux ou litigieux de la créance).**

# SECTION 5

## CLASSE 5 : COMPTES DE TRESORERIE

Les comptes de la classe 5 enregistrent les opérations relatives aux valeurs en espèces, aux chèques, aux effets de commerce, aux titres de placement, aux coupons ainsi qu'aux opérations faites avec les établissements de crédit.

Aucune compensation ne doit être effectuée au bilan entre les soldes débiteurs et les soldes créditeurs des comptes de la classe 5.

Les comptes de la classe 5 peuvent être assortis de comptes de provisions pour dépréciation, notamment les provisions pour dépréciation des titres de placement ; ces dernières provisions doivent résulter de l'évaluation comptable des moins-values constatées sur les éléments d'actif considérés.

### COMPTE 50 Titres de placement

#### Contenu

Ce sont des titres cessibles, acquis en vue d'en retirer un revenu direct ou une plus-value à brève échéance.

#### Subdivisions

501 TITRES DU TRESOR ET BONS DE CAISSE A COURT TERME
- 5011 Titres du Trésor à court terme
- 5012 Titres d'organismes financiers
- 5013 Bons de caisse à court terme

502 ACTIONS
- 5021 Actions propres
- 5022 Actions cotées
- 5023 Actions non cotées
- 5024 Actions démembrées (certificats d'investissement ; droits de vote)
- 5025 Autres titres conférant un droit de propriété

503 OBLIGATIONS
- 5031 Obligations émises par la société et rachetées par elle
- 5032 Obligations cotées
- 5033 Obligations non cotées
- 5035 Autres titres conférant un droit de créance

504 BONS DE SOUSCRIPTION
- 5042 Bons de souscription d'actions
- 5043 Bons de souscription d'obligations

505 TITRES NEGOCIABLES HORS REGION

506 INTERÊTS COURUS
- 5061 Titres du Trésor et bons de caisse à court terme
- 5062 Actions
- 5063 Obligations

508 AUTRES VALEURS ASSIMILEES

#### Commentaires

Les titres de placement comprennent les actions et parts sociales, les obligations et les bons aisément négociables sur un marché réglementé.

Représentatifs de créances souscrites, ils sont réalisables immédiatement, en cas de nécessité. Productifs d'intérêts, ils constituent des placements financiers.

A leur entrée les titres de placement sont comptabilisés au prix d'achat, à l'exclusion des frais d'achat inscrits au compte 6311 ; à l'inventaire, ils sont évalués au cours en Bourse, ou, pour les titres non cotés, à leur valeur probable de négociation.

En cas de cession, la différence entre le prix de cession et la valeur d'entrée des titres est enregistrée, selon le cas :

– au débit du compte 677 — Pertes sur cessions de titres de placement ;

– au crédit du compte 777 — Gains sur cessions de titres de placement.

**Fonctionnement**

**Le compte 50 — TITRES DE PLACEMENT est débité de la valeur d'apport ou d'acquisition des titres**

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

**Le compte 50 — TITRES DE PLACEMENT est crédité, en cas de cession des titres, de la valeur d'entrée**

**par le débit d'un compte de tiers ou de trésorerie, pour le prix de cession ;**

**par le débit du compte 677 — Pertes sur cessions de titres de placement (cas de cession avec perte) ;**

**ou par le débit du compte 777 — Gains sur cessions de titres de placement (cas de cession avec bénéfice).**

**Exclusions**

| | |
|---|---|
| **Le compte 50 — TITRES DE PLACEMENT ne doit pas servir à enregistrer :** | *Il convient dans les cas d'espèce d'utiliser les comptes ci-après :* |
| ■ **les titres dont la cession n'est pas facilement réalisable** | ■ *26 — Titres de participation* |
| ■ **les frais accessoires d'achat des titres (impôts, courtages, commissions, honoraires ... )** | ■ *274 — Titres immobilisés* |
| | ■ *6311 — Frais sur achats de titres* |

**Eléments de contrôle**

**Le compte 50 — TITRES DE PLACEMENT peut être contrôlé à partir :**

- **des ordres d'achat ;**
- **des ordres de vente des titres ;**
- **des bordereaux de banque ;**
- **des contrats ;**
- **des relevés de titres en portefeuille.**

**COMPTE 51 Valeurs à encaisser**

**Contenu**

**Les valeurs à encaisser sont les effets, chèques et autres valeurs transmis à la banque et dont l'entreprise attend l'encaissement à l'échéance.**

**Subdivisions**

**511 EFFETS A ENCAISSER**
**512 EFFETS A L'ENCAISSEMENT**
**513 CHEQUES A ENCAISSER**
**514 CHEQUES A L'ENCAISSEMENT**
**515 CARTES DE CREDIT A ENCAISSER**

**518 AUTRES VALEURS A L'ENCAISSEMENT**

- **5181 Warrants**
- **5182 Billets de fonds**
- **5185 Chèques de voyage**
- **5186 Coupons échus**
- **5187 Intérêts échus des obligations**

**Commentaires**

Il est conseillé d'ouvrir un compte d'effets à encaisser par échéance, ce qui permet, éventuellement, d'approvisionner les comptes bancaires en fonction des mouvements attendus.
Les effets à encaisser sont les effets en portefeuille autres que ceux concernant les clients et enregistrés au compte 412.
Les effets à l'encaissement sont les effets transmis à la banque en vue de l'encaissement à l'échéance.
Les chèques à encaisser sont les chèques que l'entreprise a reçu de ses clients et qu'elle n'a pas encore transmis en banque.
Les chèques à l'encaissement sont les chèques transmis à la banque qui n'ont pas encore été crédités par cette dernière.
Les cartes de crédit à encaisser enregistrent les paiements effectués par cartes de crédit jusqu'à l'avis de crédit de la banque.
Les commissions prélevées par la banque pour de tels paiements sont enregistrées en services bancaires.
Les autres valeurs à l'encaissement sont les intérêts des obligations ou les dividendes des actions, échus et non encore encaissés.
En cours d'exercice, les entreprises ne sont pas tenues d'utiliser le compte 51. Par contre, à la clôture de l'exercice, il est obligatoire d'inscrire au débit du compte 51, d'une part, le montant des chèques non encore remis en banque et qui ne sauraient être de ce fait inclus dans l'avoir disponible chez les banquiers, d'autre part, les coupons échus détenus par l'entreprise.

**Fonctionnement**

**Le compte 51 — VALEURS A ENCAISSER est débité, lors de la réception de l'effet**

| par le crédit des comptes de tiers concernés. |
|---|

**Le compte 51 — VALEURS A ENCAISSER est crédité du montant des effets, pour solde**

| par le débit des comptes de trésorerie concernés. |
|---|

**Exclusions**

| | |
|---|---|
| **Le compte 51 — VALEURS A ENCAISSER ne doit pas servir à enregistrer :**<br>■ **les effets à payer à plus d'un an d'échéance**<br>■ **les effets remis à l'escompte** | *Il convient dans les cas d'espèce d'utiliser les comptes ci-après :*<br>■ *16 — Emprunts et dettes assimilées*<br>■ *56 — Banques, crédits de trésorerie et d'escompte* |

**Eléments de contrôle**

**Le compte 51 — VALEURS A ENCAISSER peut être contrôlé à partir :**

- **des effets ;**
- **des chèques ;**
- **des bordereaux de remise d'effets ou de chèques ;**
- **des relevés de banque.**

**COMPTE 52 Banques**

**Contenu**

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

**Subdivisions**

521 BANQUES LOCALES
5211 Banque X
5212 Banque Y
522 BANQUES AUTRES ETATS REGION
523 BANQUES AUTRES ETATS ZONE MONETAIRE
524 BANQUES HORS ZONE MONETAIRE

**Commentaires**

Il y a lieu de distinguer pour les banques locales, les avoirs en unité monétaire légale du pays des avoirs en devises. Parmi les premiers, il faudra séparer les avoirs liquides des avoirs soumis à restriction.
Le solde qui ressort des livres comptables doit être rapproché du solde du compte tenu par la banque et envoyé périodiquement à l'entreprise. Les différences éventuelles doivent être recherchées et faire l'objet d'écritures de redressement lorsqu'elles n'ont pas pour origine un chevauchement de dates.
A la clôture de l'exercice, les avoirs en monnaies étrangères sont évalués au dernier cours officiel de change connu à cette date.
Les comptes bancaires dont le solde apparaît créditeur en fin de période comptable sont inscrits au passif du bilan sous le poste "banques, découverts", sans compensation possible avec ceux des comptes bancaires présentant un solde débiteur.

**Fonctionnement**

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

par le crédit des comptes concernés.

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

par le débit des comptes concernés.

**Exclusions**

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

**Eléments de contrôle**

Le compte 52 — BANQUES peut être contrôlé à partir :
- des relevés bancaires ;
- des états de rapprochement bancaire.

## COMPTE 53 Etablissements financiers et assimilés

### Contenu

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

### Subdivisions

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

### Commentaires

Il y a lieu de distinguer, pour les opérations avec les chèques postaux, les avoirs en unité monétaire légale du pays, d'une part, des avoirs en devises, d'autre part. Parmi les premiers, il faudra séparer les avoirs liquides des avoirs soumis à restriction.
Les opérations enregistrées en comptabilité doivent correspondre, sous réserve d'un décalage dans le temps, aux extraits de comptes envoyés par le Centre de chèques postaux après chaque opération ou après chaque période. Les différences éventuelles doivent être recherchées et faire l'objet d'écritures de redressement lorsqu'elles n'ont pas pour origine un chevauchement de dates.
En fin d'exercice, les avoirs en monnaies étrangères sont évalués au dernier cours officiel de change connu à la date du bilan.
Les comptes chèques postaux dont le solde apparaît créditeur en fin de période comptable sont inscrits au passif du bilan sous le poste "banques, découverts", sans compensation possible avec ceux des comptes bancaires présentant un solde débiteur.

### Fonctionnement

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

par le crédit des comptes concernés.

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

par le débit des comptes concernés.

### Exclusions

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

**Eléments de contrôle**

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

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

## COMPTE 54 Instruments de trésorerie

**Contenu**

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

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

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

**Subdivisions**

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

**Commentaires**

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

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

**Fonctionnement**

Le fonctionnement de ce compte sera précisé ultérieurement en rapport avec le développement des marchés financiers.

**Exclusions**

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

**Eléments de contrôle**

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

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

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

### Contenu

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

### Subdivisions

561 CREDITS DE TRESORERIE
564 ESCOMPTE DE CREDITS DE CAMPAGNE
565 ESCOMPTE DE CREDITS ORDINAIRES
566 CREDITS DE TRESORERIE, INTERETS COURUS

### Commentaires

Le compte 561 — Crédits de trésorerie sert à enregistrer les concours qu'accordent les établissements de crédit sur une durée de deux ans au plus, pour financer généralement des besoins généraux.

Ils peuvent prendre la forme de prêt et être assortis de contrat indiquant la durée du remboursement, le taux d'intérêt, les garanties réelles ou personnelles y afférents.

Ils peuvent tout aussi bien revêtir la forme d'avances en compte, et être des crédits de courrier, des crédits de campagne, des facilités de caisse, voire des découverts (consentis notamment pour le règlement d'une dette, un achat massif de marchandises et autres biens, ou pour honorer des paiements importants).

Le compte 564 – Escompte de crédits de campagne sert à enregistrer les opérations d'escompte des effets représentatifs de crédits de campagne.

Par crédit de campagne, il convient d'entendre les concours consentis de façon exclusive et certaine pour la commercialisation de produits agricoles locaux lorsque :

- cette commercialisation est effectuée par l'intermédiaire ou sous la surveillance d'organismes placés directement ou indirectement sous le contrôle de l'Etat ;
- le dénouement de ces concours intervient normalement dans un délai maximum de douze mois à compter du début de la campagne.

Toutefois, le financement des stocks – reports, relatifs aux produits agricoles locaux, au-delà de douze mois – est à rattacher aux crédits de campagne.

Le compte 565 — Escompte de crédits ordinaires sert à enregistrer les opérations d'escompte des effets représentatifs de transactions commerciales. Ces effets sont créés en contrepartie :

- d'une livraison effective de biens ou services, hormis les produits de campagne ;
- d'exécution de travaux ;
- de prestations de services.

Le banquier escompteur est censé devenir propriétaire de la créance. Toutefois, la créance ne disparaît pas du bilan de l'entreprise en tant que telle, en raison de l'engagement de l'entreprise de se substituer au débiteur défaillant.

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

1 – A la date de remise à l'escompte, le compte 415 – Clients, effets escomptés non échus est débité par le crédit du compte 412 – Clients, effets à recevoir en portefeuille.

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

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

**Fonctionnement**

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

**par le débit du compte 52 – Banques.**

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

**par le débit du compte 52 – Banques ;**

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

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

**par le crédit du compte 52 — Banques.**

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

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

**Exclusions**

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

**Eléments de contrôle**

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

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

## COMPTE 57 Caisse

### Contenu

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

### Subdivisions

**571 CAISSE SIEGE SOCIAL**
**5711 dans l'unité monétaires légales des pays (UML)**
**5712 en devises**

**572 CAISSE SUCCURSALE A**
**5721 en UML**
**5722 en devises**

**573 CAISSE SUCCURSALE B**
**5731 en UML**
**5732 en devises**

### Commentaires

**Il peut être ouvert autant de sous-comptes en cas de besoin.**
**Le solde du compte caisse doit toujours correspondre exactement à la somme disponible réellement.**
**Le solde du compte caisse ne doit être que débiteur ou nul.**
**Un solde créditeur du compte caisse signifierait que l'entreprise serait parvenue à débourser davantage d'espèces qu'elle n'en aurait reçu en caisse et qu'elle ne serait pas à même d'indiquer la manière dont les emplois en dépassement ont été couverts. En conséquence, un solde créditeur du compte caisse constitue une présomption d'irrégularité de la comptabilité.**

### Fonctionnement

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

**par le crédit des comptes concernés.**

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

**par le débit des comptes concernés.**

### Exclusions

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

**Eléments de contrôle**

Le compte 57 — CAISSE peut être contrôlé à partir :

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

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

**Contenu**

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

**Subdivisions**

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

**Commentaires**

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

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

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

**Fonctionnement**

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

par le crédit des comptes de trésorerie.

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

par le crédit des comptes de trésorerie.

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

par le débit des comptes concernés.

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

**par le débit des comptes de trésorerie.**

**Exclusions**

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

**Eléments de contrôle**

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

## COMPTE 59 Dépréciations et risques provisionnés (Trésorerie)

**Contenu**

**Ce compte enregistre l'amoindrissement de la valeur des titres et valeurs liquides, des avoirs en banque, et autres éléments financiers résultant de causes précises quant à leur nature, mais dont les effets ne sont pas jugés irréversibles ainsi que les reprises de charges provisionnées s'y rapportant.**
**Il enregistre également les provisions de caractère financier pour risques à moins d'un an.**

**Subdivisions**

**590 DEPRECIATIONS DES TITRES DE PLACEMENT**
**591 DEPRECIATIONS DES TITRES ET VALEURS A ENCAISSER**
**592 DEPRECIATIONS DES COMPTES BANQUES**
**593 DEPRECIATIONS DES COMPTES ETABLISSEMENTS FINANCIERS ET ASSIMILES**
**594 DEPRECIATIONS DES COMPTES D'INSTRUMENTS DE TRESORERIE**
**599 RISQUES PROVISIONNES A CARACTERE FINANCIER**

**Commentaires**

**Les provisions pour dépréciations des comptes de trésorerie obéissent aux mêmes règles de comptabilisation que les provisions pour dépréciations constatées sur les éléments de l'actif circulant (classes 3 et 4).**
**La provision est à constituer même si la dépréciation est d'un montant incertain.**
**La dépréciation traduit une baisse non définitive et non irréversible de l'évaluation des éléments d'actif par rapport à leur valeur comptable.**
**Les événements générateurs de dépréciations provisionnées, survenus après la clôture de l'exercice, ne sont pas pris en compte dans ledit exercice ; les provisions pour dépréciations ne doivent être constituées que pour des dépréciations subies au cours de l'exercice, et à la clôture de l'exercice.**

**La provision pour dépréciation doit être**

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

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

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

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

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

**Fonctionnement**

**A la clôture de l'exercice :**

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

**par le débit du compte 679 — Charges provisionnées financières.**

**Le compte 59 — DEPRECIATIONS ET RISQUES PROVISIONNES (TRESORERIE) est débité des dépréciations et provisions existant à l'ouverture de l'exercice**

**par le crédit du compte 779 — Reprises de charges provisionnées financières.**

**Exclusions**

| | |
|---|---|
| **Le compte 59 — DEPRECIATIONS ET RISQUES PROVISIONNES (TRESORERIE) ne doit pas servir à enregistrer les provisions pour dépréciations d'autres éléments du bilan :**<br>■ **Classe 1**<br>■ **Classe 2**<br>■ **Classe 3**<br>■ **Classe 4** | *Il convient dans les cas d'espèce d'utiliser les comptes ci-après :*<br>■ *19 — Provisions financières pour risques et charges*<br>■ *29 — Provisions pour dépréciation*<br>■ *39 — Dépréciations des stocks*<br>■ *49 — Dépréciations et risques provisionnés (Tiers)* |

**Eléments de contrôle**

**Le compte 59 — DEPRECIATIONS ET RISQUES PROVISIONNES (TRESORERIE) peut être contrôlé à partir des cours de Bourse de clôture, des évaluations de titres, des cours du change.**

# SECTION 6

## CLASSE 6 : COMPTES DE CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRES

**La classe 6 est destinée à enregistrer les charges liées à l'activité ordinaire de l'entreprise. Ces charges entrent dans la composition des coûts des produits de l'entreprise.**
**Les charges doivent être comptabilisées dans l'exercice au cours duquel elles ont pris naissance. Elles donnent éventuellement lieu à abonnement ou à régularisation à la clôture de l'exercice.**

### COMPTE 60 (sauf 603) Achats

**Contenu**

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

**Subdivisions**

**601 ACHATS DE MARCHANDISES**
- 6011 dans la Région (1)
- 6012 hors Région (1)
- 6013 aux entreprises du groupe dans la Région
- 6014 aux entreprises du groupe hors Région
- 6019 Rabais, Remises et Ristournes obtenus (non ventilés)

**602 ACHATS DE MATIERES PREMIERES ET FOURNITURES LIEES**
- 6021 dans la Région (1)
- 6022 hors Région (1)
- 6023 aux entreprises du groupe dans la Région
- 6024 aux entreprises du groupe hors Région
- 6029 Rabais, Remises et Ristournes obtenus (non ventilés)

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

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

**608 ACHATS D'EMBALLAGES**
- 6081 Emballages perdus
- 6082 Emballages récupérables non identifiables
- 6083 Emballages à usage mixte
- 6089 Rabais, Remises et Ristournes obtenus (non ventilés)

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

**Commentaires**

**Les comptes 601, 602, 604, 605 et 608, comme les comptes de stocks correspondants, donnent lieu à l'ouverture de sous-comptes de produits regroupés suivant la nomenclature des biens et services en usage dans chaque Etat-partie.**
**Sous cette réserve, les entreprises peuvent choisir une nomenclature à leur convenance.**
**Le montant des factures d'achat à inscrire au compte 60 s'entend, le cas échéant, net de taxes récupérables, auquel s'ajoutent les droits de douane afférents aux biens acquis (prix rendu frontière).**
**Les achats sont comptabilisés, déduction faite des rabais et remises, imputés directement sur le montant de la facture. Même lorsqu'ils sont déduits sur la facture d'achat, les escomptes de règlement sont portés au compte 773 — Escomptes obtenus.**
**A la clôture de l'exercice, les biens reçus par l'entreprise, avant réception de la facture correspondante, sont néanmoins inscrits dans les achats, par le crédit d'un compte divisionnaire de fournisseurs (408 — Factures non parvenues). Cette précaution a pour but de ne pas fausser les résultats.**
**Les remises, rabais et ristournes sur achats, obtenus des fournisseurs et dont le montant, non déduit des factures d'achats, n'est connu que postérieurement à la comptabilisation de ces factures, sont enregistrés aux comptes d'achats concernés.**

**Fonctionnement**

**Le compte 60 — ACHATS est débité du montant des factures d'achat**

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

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

| **par le débit des comptes fournisseurs ou de tiers intéressés.** |
|---|

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

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

**Exclusions**

| **Le compte 60 — ACHATS ne doit pas servir à enregistrer :** | *Il convient dans les cas d'espèce d'utiliser les comptes ci-après :* |
|---|---|
| ■ **les frais accessoires d'achats** | ■ *comptes de la classe 6 correspondant à leur nature* |

**Eléments de contrôle**

**Le compte 60 — ACHATS peut être contrôlé à partir :**

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

## COMPTE 603 Variations des stocks de biens achetés

### Contenu

Ce compte enregistre les variations de stocks de biens et de marchandises achetés en retraçant les opérations relatives aux entrées en stocks, aux sorties de stocks, et aux différences constatées entre l'inventaire comptable permanent et l'inventaire physique.
Les variations de stocks sont évaluées différemment selon le système d'inventaire utilisé.

### Subdivisions

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

### Commentaires

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

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

### Fonctionnement

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

**Le compte 603 — VARIATIONS DES STOCKS DE BIENS ACHETES est débité de la valeur du stock initial[1]**

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

**Le compte 603 — VARIATIONS DES STOCKS DE BIENS ACHETES est crédité de la valeur du stock final, pour sa valeur d'inventaire[2]**

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

---

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

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

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

**En cas d'inventaire permanent :**

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

**par le débit des comptes de stocks concernés.**

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

**par le crédit des comptes de stocks concernés.**

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

**par le crédit des stocks concernés.**

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

**par le débit des comptes de stocks concernés.**

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

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

**Exclusions**

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

**Eléments de contrôle**

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

## COMPTE 61 Transports

### Contenu

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

### Subdivisions

611 TRANSPORTS SUR ACHATS(1)
612 TRANSPORTS SUR VENTES
613 TRANSPORTS POUR LE COMPTE DE TIERS
614 TRANSPORTS DU PERSONNEL
616 TRANSPORT DE PLIS
618 AUTRES FRAIS DE TRANSPORT
- 6181 Voyages et déplacements
- 6182 Transports entre établissements ou chantiers
- 6183 Transports entre établissements ou chantiers

### Commentaires

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

### Fonctionnement

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

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

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

par le débit des comptes fournisseurs concernés.

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

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

(1) Les frais de transport rattachables à une immobilisation en sont exclus

**Exclusions**

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

**Eléments de contrôle**

**Le compte 61 — TRANSPORTS peut être contrôlé à partir :**

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

**COMPTE 62 Services extérieurs A**
**COMPTE 63 Services extérieurs B**

**Contenu**

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

**62 SERVICES EXTERIEURS A**
**621 SOUS-TRAITANCE GENERALE**
**622 LOCATIONS ET CHARGES LOCATIVES**
- **6221 Locations de terrains**
- **6222 Locations de bâtiments**
- **6223 Locations de matériels et outillages**
- **6224 Malis sur emballages**
- **6225 Locations d'emballages**
- **6228 Locations et charges locatives diverses**

**623 REDEVANCES DE CREDIT-BAIL ET CONTRATS ASSIMILES**
- **6232 Crédit-bail immobilier**
- **6233 Crédit-bail mobilier**
- **6235 Contrats assimilés**

**624 ENTRETIEN, REPARATIONS ET MAINTENANCE**
- **6241 Entretien et réparations des biens immobiliers**
- **6242 Entretien et réparations des biens mobiliers**
- **6243 Maintenance**
- **6248 Autres entretiens et réparations**

**625 PRIMES D'ASSURANCE**
- **6251 Assurances multirisques**
- **6252 Assurances matériel de transport**
- **6253 Assurances risques d'exploitation**
- **6254 Assurances responsabilité du producteur**
- **6255 Assurances insolvabilité clients**
- **6256 Assurances transports sur achats**
- **6257 Assurances transports sur ventes**
- **6258 Autres primes d'assurances**

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

**627 PUBLICITE, PUBLICATIONS, RELATIONS PUBLIQUES**
- **6271 Annonces, insertions**

6272 Catalogues, imprimés publicitaires
6273 Echantillons
6274 Foires et expositions
6275 Publications
6276 Cadeaux à la clientèle
6277 Frais de colloques, séminaires, conférences
6278 Autres charges de publicité et relations publiques

628 FRAIS DE TELECOMMUNICATIONS
6281 Frais de téléphone
6282 Frais de télex
6283 Frais de télécopie
6288 Autres frais de télécommunications

63 SERVICES EXTERIEURS B

631 FRAIS BANCAIRES
6311 Frais sur titres (achat, vente, garde)
6312 Frais sur effets
6313 Location de coffres
6315 Commissions sur cartes de crédit
6316 Frais d'émission d'emprunts
6318 Autres frais bancaires

632 REMUNERATIONS D'INTERMEDIAIRES ET DE CONSEILS
6321 Commissions et courtages sur achats
6322 Commissions et courtages sur ventes
6323 Rémunérations des transitaires
6324 Honoraires
6325 Frais d'actes et de contentieux
6328 Divers frais

633 FRAIS DE FORMATION DU PERSONNEL

634 REDEVANCES POUR BREVETS, LICENCES,LOGICIELS ET DROITS SIMILAIRES
6342 Redevances pour brevets, licences, concessions et droits similaires
6343 Redevances pour logiciels
6344 Redevances pour marques

635 COTISATIONS
6351 Cotisations
6358 Concours divers

637 REMUNERATIONS DE PERSONNEL EXTERIEUR A L'ENTREPRISE
6371 Personnel intérimaire
6372 Personnel détaché ou prêté à l'entreprise

638 AUTRES CHARGES EXTERNES
6381 Frais de recrutement du personnel
6382 Frais de déménagement
6383 Réceptions
6384 Missions

**Commentaires**

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

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

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

- les travaux à façon ;
- les sous-traitances industrielles ;
- les frais de réparation, lorsqu'ils sont effectués par le fabricant du produit. Lorsqu'ils le sont par un réparateur, ils sont inscrits au compte 63.

**Fonctionnement**

**Les comptes 62 et 63 — SERVICES EXTERIEURS sont débités**

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

**Les comptes 62 et 63 — SERVICES EXTERIEURS sont crédités**

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

**Les comptes 62 et 63 — SERVICES EXTERIEURS sont crédités**

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

**Exclusions**

| | |
|---|---|
| **Les comptes 62 et 63 — SERVICES EXTERIEURS ne doivent pas servir à enregistrer :**<br>■ **les frais d'acquisition directement rattachables aux immobilisations** | ***Il convient dans les cas d'espèce d'utiliser les comptes ci-après :***<br>■ ***comptes de la classe 2*** |

**Eléments de contrôle**

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

## COMPTE 64 Impôts et taxes

**Contenu**

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

**Subdivisions**

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

**645 IMPÔTS ET TAXES INDIRECTS**

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

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

**648 AUTRES IMPÔTS ET TAXES**

**Commentaires**

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

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

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

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

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

- **(cas de la patente) du fait de l'exercice d'un commerce, d'une industrie ou d'une profession. La patente peut, en fonction des dispositions fiscales dans les Etats-parties, comporter un droit fixe unique indépendamment du nombre de commerces, d'industries et de professions qu'il exerce dans le même établissement et, par ailleurs, un droit proportionnel généralement établi sur la valeur locative des bureaux, magasins, boutiques, usines, ateliers, hangars, remises, chantiers, terrains de dépôts et autres locaux et emplacements servant à l'exercice de la profession ;**
- **(cas de la licence) du fait de l'exploitation d'un brevet. C'est le cas notamment des exploitants de débits de boisson, de restaurants.**

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

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

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

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

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

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

**Fonctionnement**

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

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

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

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

**Exclusions**

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

**Eléments de contrôle**

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

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

**COMPTE 65 Autres charges**

**Contenu (sauf compte 659)**

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

**Subdivisions**

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

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

**653 QUOTE-PART DE RESULTAT ANNULEE SUR EXECUTION PARTIELLE DE CONTRATS PLURI-EXERCICES**

**654 VALEURS COMPTABLES DES CESSIONS COURANTES D'IMMOBILISATIONS**

**658 CHARGES DIVERSES**

6581 Jetons de présence et autres rémunérations d'administrateurs

6582 Dons
6583 Mécénat

**Commentaires**

La quote-part de résultat annulée sur exécution partielle de contrats pluri-exercices correspond à une partie du bénéfice global d'un contrat non encore achevé inscrite dans les résultats antérieurs à celui de l'exercice en cours et annulée en raison d'une révision à la baisse du bénéfice prévisionnel final (cf. opérations et problèmes spécifiques).

**Fonctionnement**

**Les comptes 651 à 658 — AUTRES CHARGES sont débités du montant de la charge**

par le crédit d'un compte de tiers ou de trésorerie ou par le crédit d'un compte d'immobilisations pour le compte 654.

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

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

**Exclusions**

| | |
|---|---|
| Le compte 65 — AUTRES CHARGES ne doit pas servir à enregistrer :<br>■ les charges H.A.O. constatées | *Il convient dans le cas d'espèce d'utiliser le compte ci-après :*<br>■ *831 — Charges H.A.O. constatées* |

**Eléments de contrôle**

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

- des factures ;
- des notifications de cessation de paiement relevées ;
- des calculs de la comptabilité analytique de gestion, en ce qui concerne le compte 653.

**Contenu du compte 659 — CHARGES PROVISIONNEES D'EXPLOITATION**

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

**Subdivisions**

659 CHARGES PROVISIONNEES D'EXPLOITATION
6591 sur risques à court terme
6593 sur stocks
6594 sur créances
6598 Autres charges provisionnées

**Commentaires**

Les charges provisionnées répondent à une conception nouvelle du risque. En effet, le Système Comptable OHADA considère ces dotations comme des décaissements probables à brève échéance. Elles figurent dans le Compte de résultat comme des charges externes.

**Fonctionnement**

Le compte 659 — CHARGES PROVISIONNEES D'EXPLOITATION est débité

par le crédit des comptes de dépréciation de l'actif circulant, comptes 39 et 49, sauf 499 (actifs soustractifs).

Le compte 659 — CHARGES PROVISIONNEES D'EXPLOITATION est débité

par le crédit du compte 499 — Risques provisionnés (passif).

Le compte 659 — CHARGES PROVISIONNEES D'EXPLOITATION est crédité pour solde à la clôture de l'exercice

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

**Exclusions**

| | |
|---|---|
| Le compte 659 — CHARGES PROVISIONNEES D'EXPLOITATION ne doit pas servir à enregistrer :<br>■ les charges provisionnées H.A.O. | *Il convient dans le cas d'espèce d'utiliser le compte ci-après :*<br>■ *839 — Charges H.A.O. provisionnées* |

**Eléments de contrôle**

Le compte 659 — CHARGES PROVISIONNEES D'EXPLOITATION peut être contrôlé à partir des factures, notifications de cessation de paiements, relevés.

**COMPTE 66 Charges de personnel**

**Contenu**

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

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

**Subdivisions**

**661 REMUNERATIONS DIRECTES VERSEES AU PERSONNEL NATIONAL**

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

**662 REMUNERATIONS DIRECTES VERSEES AU PERSONNEL NON NATIONAL**

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

**663 INDEMNITES FORFAITAIRES VERSEES AU PERSONNEL**

- 6631 Indemnités de logement
- 6632 Indemnités de représentation
- 6633 Indemnités d'expatriation
- 6638 Autres indemnités et avantages divers

**664 CHARGES SOCIALES**

- 6641 Charges sociales sur rémunération du personnel national
- 6642 Charges sociales sur rémunération du personnel non national

**666 REMUNERATION ET CHARGES SOCIALES DE L'EXPLOITANT INDIVIDUEL**

- 6661 Rémunération du travail de l'exploitant
- 6662 Charges sociales

**667 REMUNERATION TRANSFEREE DE PERSONNEL EXTERIEUR**

- 6671 Personnel intérimaire
- 6672 Personnel détaché ou prêté à l'entreprise

**668 AUTRES CHARGES SOCIALES**

- 6681 Versements aux Syndicats et Comités d'entreprise, d'établissement
- 6682 Versements aux Comités d'hygiène et de sécurité
- 6683 Versements aux autres œuvres sociales
- 6684 Médecine du travail et pharmacie

**Commentaires**

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

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

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

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

**Fonctionnement**

**Le compte 66 — CHARGES DE PERSONNEL est débité**

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

**ou par le crédit du compte 781 — Transferts de charges d'exploitation.**

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

**par le crédit du compte 43 — Organismes sociaux ;**

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

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

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

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

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

**Exclusions**

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

**Eléments de contrôle**

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

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

## COMPTE 67 Frais financiers et charges assimilées

### Contenu

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

### Subdivisions

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

672 INTERÊTS DANS LOYERS DE CREDIT-BAIL ET CONTRATS ASSIMILES
- 6721 Intérêts dans loyers de crédit-bail immobilier
- 6722 Intérêts dans loyers de crédit-bail mobilier
- 6723 Intérêts dans loyers des autres contrats

673 ESCOMPTES ACCORDES

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

675 ESCOMPTES DES EFFETS DE COMMERCE

676 PERTES DE CHANGE

677 PERTES SUR CESSIONS DE TITRES DE PLACEMENT

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

679 CHARGES PROVISIONNEES FINANCIERES
- 6791 sur risques financiers
- 6795 sur titres de placement
- 6798 Autres charges provisionnées financières

### Commentaires

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

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

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

**Le compte 672 — Intérêts dans loyers de crédit-bail et contrats assimilés enregistre la quote-part des charges financières dans les redevances versées par l'entreprise locataire (cf. Opérations et problèmes spécifiques).**

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

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

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

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

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

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

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

**Le compte 679 — Charges provisionnées financières enregistre le montant des charges financières potentielles évaluées à l'arrêté des comptes, nettement précisées quant à leur objet, mais dont l'échéance ou le montant est incertain.**

### Fonctionnement

**Le compte 67 — FRAIS FINANCIERS ET CHARGES ASSIMILEES est débité des frais dus et des pertes financières constatées**

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

**Le compte 67 — FRAIS FINANCIERS ET CHARGES ASSIMILEES est débité des dépréciations à court terme des titres de placement**

**par le crédit du compte 59 — Dépréciations et risques provisionnés (Trésorerie).**

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

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

### Exclusions

| | |
|---|---|
| **Le compte 67 — FRAIS FINANCIERS ET CHARGES ASSIMILEES ne doit pas servir à enregistrer :** | *Il convient dans les cas d'espèce d'utiliser les comptes ci-après :* |
| ■ **les remboursements d'emprunts contractés ou d'avances reçues** | ■ *16 — Emprunts et dettes assimilées* |
| ■ **les intérêts intercalaires d'emprunts dus au titre de la période de construction et de mise en route des immobilisations** | ■ *comptes de la classe 2 concernés* |
| ■ **les commissions et courtages bancaires, rémunérations de services** | ■ *631 — Frais bancaires* |
| ■ **les primes de remboursement afférentes aux obligations amorties au cours de la période** | ■ *206 — Primes de remboursement des obligations* |

**Eléments de contrôle**

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

**COMPTE 68 Dotations aux amortissements**

**Contenu**

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

**Subdivisions**

**681 DOTATIONS AUX AMORTISSEMENTS D'EXPLOITATION**
- **6811 Dotations aux amortissements des charges immobilisées**
- **6812 Dotations aux amortissements des immobilisations incorporelles**
- **6813 Dotations aux amortissements des immobilisations corporelles**

**687 DOTATIONS AUX AMORTISSEMENTS A CARACTERE FINANCIER**
- **6872 Dotations aux amortissements des primes de remboursement des obligations**
- **6878 Autres dotations aux amortissements à caractère financier**

**Commentaires**

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

**Le compte 68 enregistre notamment les dotations aux amortissements des charges immobilisées, le complément éventuel d'amortissement relatif aux immobilisations cédées, mises hors service ou au rebut.**

**Les dotations aux amortissements des charges immobilisées sont imputées directement au crédit des comptes concernés sans transiter par un compte "Amortissements".**

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

**Fonctionnement**

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

**par le crédit des comptes d'amortissements pour le montant de la dépréciation économique de la période ou pour le montant de la répartition de charges immobilisées.**

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

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

**Exclusions**

| | |
|---|---|
| **Le compte 68 — DOTATIONS AUX AMORTISSEMENTS ne doit pas servir à enregistrer :**<br>■ **les dotations aux provisions**<br>■ **les charges provisionnées**<br>■ **les dotations aux amortissements H.A.O.** | *Il convient dans les cas d'espèce d'utiliser les comptes ci-après :*<br>■ *69 — Dotations aux provisions*<br>■ *659 — Charges provisionnées d'exploitation*<br>■ *852 — Dotations aux amortissements H.A.O.* |

**Eléments de contrôle**

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

## COMPTE 69 Dotations aux provisions

**Contenu**

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

**Subdivisions**

**691 DOTATIONS AUX PROVISIONS D'EXPLOITATION**
- **6911 pour risques et charges**
- **6912 pour grosses réparations**
- **6913 pour dépréciation des immobilisations incorporelles**
- **6914 pour dépréciation des immobilisations corporelles**

**697 DOTATIONS AUX PROVISIONS FINANCIERES**
- **6971 pour risques et charges**
- **6972 pour dépréciation des immobilisations financières**

**Commentaires**

**La comptabilisation des provisions se fait selon les règles suivantes :**
- **les provisions sont créées ou ajustées en hausse en débitant le compte 69 — Dotations aux provisions par le crédit du compte de provision concerné (19 ou 29) ;**
- **les provisions sont ajustées en baisse ou annulées en débitant le compte de provision (19 ou 29) par le crédit du compte 79 — Reprises de provisions ;**
- **lorsqu'un risque ou une charge provisionnée se réalise, il est régulièrement comptabilisé dans un compte approprié de la classe 6 ou 8. En conséquence, la provision est reprise intégralement (débit : compte 19 ou 29 ; crédit : compte 79).**

**Fonctionnement**

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

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

**Le compte 69 — DOTATIONS AUX PROVISIONS est crédité**

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

**Exclusions**

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

**Eléments de contrôle**

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

## SECTION 7

## CLASSE 7 : COMPTES DE PRODUITS DES ACTIVITES ORDINAIRES

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

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

### COMPTE 70 — VENTES

**Contenu**

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

**Subdivisions**

**701 VENTES DE MARCHANDISES**
- **7011 dans la Région (1)**
- **7012 hors Région (1)**
- **7013 aux entreprises du groupe dans la Région**
- **7014 aux entreprises du groupe hors Région**

**702 VENTES DE PRODUITS FINIS**
- **7021 dans la Région (1)**
- **7022 hors Région (1)**
- **7023 aux entreprises du groupe dans la Région**
- **7024 aux entreprises du groupe hors Région**

**703 VENTES DE PRODUITS INTERMEDIAIRES**
- **7031 dans la Région (1)**
- **7032 hors Région (1)**
- **7033 aux entreprises du groupe dans la Région**
- **7034 aux entreprises du groupe hors Région**

**704 VENTES DE PRODUITS RESIDUELS**
- **7041 dans la Région (1)**
- **7042 hors Région (1)**
- **7043 aux entreprises du groupe dans la Région**
- **7044 aux entreprises du groupe hors Région**

**705 TRAVAUX FACTURES**
- **7051 dans la Région (1)**
- **7052 hors Région (1)**
- **7053 aux entreprises du groupe dans la Région**
- **7054 aux entreprises du groupe hors Région**

**706 SERVICES VENDUS**
- **7061 dans la Région (1)**
- **7062 hors Région (1)**
- **7063 aux entreprises du groupe dans la Région**
- **7064 aux entreprises du groupe hors Région**

**707 PRODUITS ACCESSOIRES**
- **7071 Ports, emballages perdus et autres frais facturés**
- **7072 Commissions et courtages (2)**
- **7073 Locations (2)**
- **7074 Bonis sur reprises et cessions d'emballage**
- **7075 Mise à disposition de personnel (2)**
- **7076 Redevances pour brevets, logiciels, marques et droits similaires (2)**
- **7077 Services exploités dans l'intérêt du personnel**
- **7078 Autres produits accessoires**

(1) À l'exception des ventes faites à des entreprises du groupe

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

**Commentaires**

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

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

**Fonctionnement**

**Le compte 70 - VENTES est crédité du montant des facturations**

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

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

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

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

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

**Exclusions**

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

**Eléments de contrôle**

**Le compte 70 - VENTES peut être contrôlé à partir**
- **des factures de ventes ;**
- **des factures d'avoirs ;**
- **de la vérification des marges.**

## COMPTE 71 — SUBVENTIONS D'EXPLOITATION

**Contenu**

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

**Subdivisions**

| | |
|---|---|
| 711 | SUR PRODUITS A L'EXPORTATION |
| 712 | SUR PRODUITS A L'IMPORTATION |
| 713 | SUR PRODUITS DE PEREQUATION |
| 718 | AUTRES SUBVENTIONS D'EXPLOITATION |

| | |
|---|---|
| 7181 | Versées par l'Etat et les collectivités publiques |
| 7182 | Versées par les organismes internationaux |
| 7183 | Versées par des tiers |

**Commentaires**

**Les subventions d'exploitation ne doivent pas être confondues avec les subventions d'investissement ou d'équilibre.**
**Elles peuvent être accordées sous des formes variées : primes d'embauche, primes de création d'emplois.**

**Les abandons de créances à caractère commercial consentis en faveur de l'entreprise sont assimilés à des subventions d'exploitation.**

**Fonctionnement**

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

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

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

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

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

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

**Exclusions**

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

**Eléments de contrôle**

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

## COMPTE 72 - PRODUCTION IMMOBILISEE

**Contenu**

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

**Subdivisions**

**721 Immobilisations incorporelles**
**722 Immobilisations corporelles**
**726 Immobilisations financières (1)**

**Commentaires**

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

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

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

**Fonctionnement**

**Le compte 72 - PRODUCTION IMMOBILISEE est crédité**

**par le débit du compte 21 - Immobilisations incorporelles**

**ou par le débit du compte 23 - Bâtiments, installations techniques et agencements ; ou 24 - Matériel.**

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

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

**Exclusions**

| | |
|---|---|
| **Le compte 72- PRODUCTION IMMOBILISEE ne doit pas servir à enregistrer :**<br>■ **les frais d'établissement et les charges à répartir** | *Il convient dans le cas d'espèce d'utiliser les comptes ci-après :*<br>■ *comptes 78 ou 848* |

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

**Eléments de contrôle**

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

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

## COMPTE 73 — VARIATIONS DES STOCKS DE BIENS ET SERVICES PRODUITS

**Contenu**

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

**Subdivisions**

**734 VARIATIONS DES STOCKS DE PRODUITS EN COURS**
**7341 Produits en cours**
**7342 Travaux en cours**
**735 VARIATIONS DES EN-COURS DE SERVICES**
**7351 Etudes en cours**
**7352 Prestations de services en cours**
**736 VARIATIONS DES STOCKS DE PRODUITS FINIS**
**737 VARIATIONS DES STOCKS DE PRODUITS INTERMEDIAIRES ET RESIDUELS**
**7371 Produits intermédiaires**
**7372 Produits résiduels**

**Commentaires**

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

**Fonctionnement**

**En cas de tenue d'inventaire intermittent :**

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

**par le crédit des comptes de stocks concernés**

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

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

par le débit des comptes de stocks concernés

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

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

**En cas d'inventaire permanent :**

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

par le débit des comptes de stocks concernés

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

par le crédit des comptes de stocks concernés

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

par le débit des comptes de stocks.

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

par le crédit des comptes de stocks

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

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

**Exclusions**

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

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

**Eléments de contrôle**

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

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

## COMPTE 75 - AUTRES PRODUITS

**Contenu (sauf compte 759)**

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

**Subdivisions**

752 QUOTE-PART DE RESULTAT SUR OPERATIONS FAITES EN COMMUN
- 7521 Quote-part transférée de pertes (comptabilité du gérant)
- 7525 Bénéfices attribués par transfert (comptabilité des associés non gérants)

753 QUOTE-PART DE RESULTAT SUR EXECUTION PARTIELLE DE CONTRATS PLURI-EXERCICES

754 PRODUITS DES CESSIONS COURANTES D'IMMOBILISATIONS

758 PRODUITS DIVERS
- 7581 Jetons de présence et autres rémunérations d'administrateurs
- 7582 Indemnités d'assurances reçues

**Commentaires**

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

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

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

Le compte 753 - Quote-part de résultat sur exécution partielle de contrats pluri-exercices enregistre à la clôture de chaque exercice de la période d'exécution du contrat, lorsque l'entreprise remplit les conditions d'application d'une telle méthode, le montant du produit net déterminé selon les méthodes précisées dans le chapitre 6 du Système Comptable OHADA.

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

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

**Fonctionnement**

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

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

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

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

**Exclusions**

| | |
|---|---|
| **Le compte 75 - AUTRES PRODUITS (sauf 759) ne doit pas servir à enregistrer :**<br>■ **les rabais, remises et ristournes accordés, hors factures, aux clients** | *Il convient dans les cas d'espèce d'utiliser le compte ci-après :*<br>■ *compte 70 - Ventes* |

**Eléments de contrôle**

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

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

## Contenu du compte 759 — REPRISES DE CHARGES PROVISIONNEES D'EXPLOITATION

**Contenu**

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

**Subdivisions**

**759 REPRISES DE CHARGES PROVISIONNEES D'EXPLOITATION**
**7591 sur risques à court terme**
**7593 sur les stocks**
**7594 sur les créances**
**7598 sur les autres charges provisionnés**

**Commentaires**

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

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

**Fonctionnement**

**Le compte 759 - REPRISES DE CHARGES PROVISIONNEES D'EXPLOITATION est crédité du montant des dépréciations d'actif circulant et des risques provisionnés existant à l'ouverture de l'exercice.**

par le débit du compte 39 — Dépréciations des stocks et en cours ou par le débit du compte 49 — Dépréciations et risques provisionné (Tiers).

Le compte 759 - REPRISES DE CHARGES PROVISIONNEES D'EXPLOITATION est débité pour solde à la clôture de l'exercice

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

**Exclusions**

| Le compte 759 - REPRISES DE CHARGES PROVISIONNEES D'EXPLOITATION ne doit pas servir à enregistrer : | *Il convient dans les cas d'espèce d'utiliser les comptes ci-après :* |
|---|---|
| ■ les reprises de provisions pour dépréciation d'éléments de l'actif immobilisé | ■ *791 Reprises de provisions d'exploitation* |
| ■ les reprises de provisions pour dépréciation d'éléments à caractère financier | ■ *797 Reprises de provisions financières* |

**Eléments de contrôle**

Le compte 759 - REPRISES DE CHARGES PROVISIONNEES D'EXPLOITATION peut être contrôlé à partir du relevé des décisions de gestion des organes compétents.

## COMPTE 77 — REVENUS FINANCIERS ET PRODUITS ASSIMILES

**Contenu**

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

**Subdivisions**

771 INTERETS DE PRÊTS
772 REVENUS DE PARTICIPATIONS
773 ESCOMPTES OBTENUS
774 REVENUS DE TITRES DE PLACEMENT
776 GAINS DE CHANGE
777 GAINS SUR CESSIONS DE TITRES DE PLACEMENT
778 GAINS SUR RISQUES FINANCIERS
7781 sur rentes viagères
7782 sur opérations financières
7784 sur instruments de trésorerie
779 REPRISES DE CHARGES PROVISIONNEES FINANCIERES
7791 sur risques financiers
7795 sur titres de placement
7798 Autres charges provisionnées financières

**Commentaires**

Les intérêts et dividendes reçus de l'étranger sont comptabilisés distinctement de ceux acquis dans l'Etat.
La subdivision utilisée par l'entreprise doit permettre de raccorder les revenus financiers et produits assimilés aux prêts ou avances et titres auxquels ils se rapportent.

**Fonctionnement**

**Le compte 77 - REVENUS FINANCIERS ET PRODUITS ASSIMILES est crédité du montant des produits financiers acquis**

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

**Le compte 77 - REVENUS FINANCIERS ET PRODUITS ASSIMILES est crédité (compte 779) de la reprise des dépréciations des comptes de trésorerie et des risques provisionnés à caractère financier existant au début de l'exercice**

**par le débit du compte 59 — Dépréciations et risques provisionnés (Trésorerie), pour solde ou pour rajustement.**

**Le compte 77 - REVENUS FINANCIERS ET PRODUITS ASSIMILES est débité**

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

**Exclusions**

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

**Eléments de contrôle**

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

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

## COMPTE 78 —TRANSFERTS DE CHARGES

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

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

**Subdivisions**

| | |
|---|---|
| **781 TRANSFERTS DE CHARGES D'EXPLOITATION** | **787 TRANSFERTS DE CHARGES FINANCIERES** |

**Commentaires**

Les transferts de charges en charges immobilisées concernent les frais d'établissement compte 201 et plus généralement toutes les charges à répartir sur plusieurs exercices compte 202.
Les transferts de charges concernent les dépenses de l'entreprise mises à la charge de tiers (remboursement de débours et frais divers) et pouvant aussi le cas échéant être opérés vers d'autres comptes de charges (exemple : avantages en nature accordés au personnel).
Les transferts de charges sont à mentionner dans l'Etat annexé.

**Fonctionnement**

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

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

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

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

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

**Exclusions**

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

**Eléments de contrôle**

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

**COMPTE 79 - REPRISES DE PROVISIONS**

**Contenu**

Ce compte enregistre les annulations et les rajustements en baisse des provisions financières pour risques et charges, ainsi que des provisions pour dépréciation des éléments de l'actif immobilisé.

**Subdivisions**

**791 REPRISES DE PROVISIONS D'EXPLOITATION**
- **7911 pour risques et charges**
- **7912 pour grosses réparations**
- **7913 pour dépréciation des immobilisations incorporelles**
- **7914 pour dépréciation des immobilisations corporelles**

**797 REPRISES DE PROVISIONS A CARACTERE FINANCIER**
- **7971 pour risques et charges**
- **7972 pour dépréciation des immobilisations financières**

**798 REPRISES D'AMORTISSEMENTS (1)**

**Commentaires**

**Les reprises de provisions constatent soit la diminution de la provision ramenée à un montant inférieur, soit l'intégration dans les résultats de l'entreprise de la provision existante par suite de la réalisation ou de l'annulation de la charge ou de la disparition du risque. Dans le cas exceptionnel d'une révision rétroactive du plan d'amortissement initial, la réduction du cumul des amortissements est opérée par le crédit du compte 798 — Reprises d'amortissements.**

**Fonctionnement**

**Le compte 79 - REPRISES DE PROVISIONS est crédité**

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

**Le compte 79 - REPRISES DE PROVISIONS est débité pour solde à la clôture de l'exercice**

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

---

**(1) Cas de révision de plan d'amortissement**

**Exclusions**

**Le compte 79 - REPRISES DE PROVISIONS ne doit pas servir à enregistrer :**
- **les reprises HAO**
- **les reprises de charges provisionnées**

*Il convient dans le cas d'espèce d'utiliser les comptes ci-après :*
- *86 - Reprises HAO*
- *759 - Reprises de charges provisionnées d'exploitation*
- *779 - Reprises de charges provisionnées financières*
- *849 - Reprises de charges provisionnées HAO*

**Eléments de contrôle**

**Le compte 79 - REPRISES DE PROVISIONS peut être contrôlé à partir du relevé des décisions des organes compétents.**

# SECTION 8

## CLASSE 8 : COMPTES DES AUTRES CHARGES ET DES AUTRES PRODUITS

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

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

### COMPTE 81 Valeurs comptables des cessions d'immobilisations

#### Contenu

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

#### Subdivisions

**811IMMOBILISATIONS INCORPORELLES**
**812 IMMOBILISATIONS CORPORELLES**
**816 IMMOBILISATIONS FINANCIERES**

#### Commentaires

**Par cession, il faut entendre : vente, échange, mise au rebut ou destruction.**
**La sortie d'une immobilisation du patrimoine de l'entreprise donne lieu à :**

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

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

#### Fonctionnement

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

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

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

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

**Exclusions**

| | |
|---|---|
| **Le compte 81 — VALEURS COMPTABLES DES CESSIONS D'IMMOBILISATIONS ne doit pas servir à enregistrer :**<br>■ **les provisions pour dépréciation afférentes aux éléments d'actif immobilisé cédés**<br>■ **les cessions considérées comme courantes, compte tenu de l'activité de l'entreprise** | *Il convient dans les cas d'espèce d'utiliser les comptes ci-après :*<br>■ *29 — Provisions pour dépréciation*<br>■ *654 — Valeurs comptables des cessions courantes d'immobilisations* |

**Eléments de contrôle**

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

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

## COMPTE 82 Produits des cessions d'immobilisations

**Contenu**

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

**Subdivisions**

**821 IMMOBILISATIONS INCORPORELLES**
**822 IMMOBILISATIONS CORPORELLES**
**826 IMMOBILISATIONS FINANCIERES**

**Commentaires**

**En cas de versement d'indemnité d'assurance pour réparation, celle-ci figurera au crédit du compte 82, même si l'entreprise prend la décision de ne pas effectuer de réparation et de mettre l'immobilisation au rebut ou de la céder en l'état (le prix de vente net viendrait dans ce cas en complément au crédit du compte 82).**
**L'indemnité d'assurance perçue au cas où le bien est détruit est assimilée au prix de cession.**
**Le produit des cessions considérées comme "courantes" (cf. compte 81) est enregistré au crédit du compte 754 (niveau Exploitation).**

**Fonctionnement**

**Le compte 82 — PRODUITS DES CESSIONS D'IMMOBILISATIONS est crédité des produits de cession d'actif, nets de commissions et des frais de vente**

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

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

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

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

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

**Exclusions**

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

**Eléments de contrôle**

| | |
|---|---|
| **Le compte 82 — PRODUITS DES CESSIONS D'IMMOBILISATIONS peut être contrôlé à partir :** | • **des factures de cession d'immobilisations ;**<br>• **des commissions et des frais de vente ;** |

**COMPTE 83 Charges hors activités ordinaires**

**Contenu**

**Ce sont les charges qui ne sont pas liées à l'activité ordinaire de l'entreprise et qui, de ce fait, n'ont généralement pas de caractère récurrent. Elles comprennent des charges constatées et des charges provisionnées.**

**Subdivisions**

| | |
|---|---|
| **831 CHARGES H.A.O. CONSTATEES**<br>**834 PERTES SUR CREANCES H.A.O.**<br>**835 DONS ET LIBERALITES ACCORDES** | **836 ABANDONS DE CREANCES CONSENTIS**<br>**839 CHARGES PROVISIONNEES H.A.O.** |

**Commentaires**

**Seules les charges liées à la restructuration de l'entreprise ou à des événements extraordinaires (tels les phénomènes naturels : tempêtes, raz-de-marée, tremblements de terre, vols de criquets ...) doivent être considérées comme relevant des activités autres que ordinaires.**
**Toute autre charge est ordinaire, y compris, par exemple, les amendes fiscales ou pénales. Il en est de même des charges sur exercices antérieurs liées aux activités courantes de l'entreprise.**
**Lorsque la réalisation de la charge H.A.O., bien qu'incertaine, est envisagée à court terme, elle constitue une charge provisionnée.**
**Lorsque, au contraire, cette charge probable est envisagée à plus d'un an, elle doit faire l'objet d'une dotation aux provisions.**

**Fonctionnement**

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

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

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

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

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

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

**Exclusions**

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

**Eléments de contrôle**

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

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

**COMPTE 84 Produits hors activités ordinaires**

**Contenu**

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

**Subdivisions**

**841 PRODUITS H.A.O. CONSTATES**
**845 DONS ET LIBERALITES OBTENUS**
**846 ABANDONS DE CREANCES OBTENUS**
**848 TRANSFERTS DE CHARGES H.A.O.**
**849 REPRISES DE CHARGES PROVISIONNEES H.A.O.**

**Commentaires**

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

**Fonctionnement**

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

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

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

**par le débit du compte 4998 — Risques provisionnés sur opérations H.A.O.**

**Le compte 84 — PRODUITS HORS ACTIVITES ORDINAIRES est crédité du montant des charges dont l'inscription à l'actif a été décidée (transferts de charges)**

**par le débit du compte 20 — Charges immobilisées.**

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

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

**Exclusions**

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

**Eléments de contrôle**

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

**COMPTE 85 Dotations hors activités ordinaires**

**Contenu**

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

**Subdivisions**

| | |
|---|---|
| 851 DOTATIONS AUX PROVISIONS REGLEMENTEES<br>852 DOTATIONS AUX AMORTISSEMENTS H.A.O. | 853 DOTATIONS AUX PROVISIONS POUR DEPRECIATION H.A.O.<br>854 DOTATIONS AUX PROVISIONS POUR RISQUES ET CHARGES H.A.O.<br>858 AUTRES DOTATIONS H.A.O. |

**Commentaires**

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

**Fonctionnement**

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

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

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

par le crédit du compte 28 — Amortissements.

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

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

**Exclusions**

| | |
|---|---|
| **Le compte 85 — DOTATIONS HORS ACTIVITES ORDINAIRES ne doit pas servir à enregistrer :**<br>■ **les charges calculées H.A.O. à court terme (moins d'un an)** | *Il convient dans le cas d'espèce d'utiliser le compte ci-après :*<br>■ *839 — Charges provisionnées H.A.O.* |

**Eléments de contrôle**

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

## COMPTE 86 Reprises hors activités ordinaires

### Contenu

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

### Subdivisions

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

### Commentaires

Toute provision constituée par l'intermédiaire du compte 85 — Dotations hors activités ordinaires doit être reprise au cours de l'un des exercices suivants par le compte 86 — Reprises de dotations H.A.O. ; cette reprise se produisant l'année de survenance de la charge, ou l'année où l'appréciation en est modifiée.
Tel est le cas des Provisions réglementées (compte 15) comme des Provisions financières pour risques et charges (compte 19).
Le compte 865 — Reprises de subventions d'investissement enregistre à son crédit :

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

Des circonstances particulières peuvent justifier des mesures dérogatoires à ces dispositions générales.

### Fonctionnement

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

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

Le compte 86 — REPRISES HORS ACTIVITES ORDINAIRES est crédité du montant de la subvention d'investissement reprise au résultat

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

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

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

**Exclusions**

| | |
|---|---|
| **Le compte 86 — REPRISES HORS ACTIVITES ORDINAIRES ne doit pas servir à enregistrer :**<br>■ **les reprises de charges provisionnées**<br>■ **les reprises de provisions pour dépréciation d'éléments de l'actif immobilisé**<br>■ **les reprises de dotations à caractère financier**<br>■ **les dotations aux provisions d'exploitation ou à caractère financier** | *Il convient dans les cas d'espèce d'utiliser les comptes ci-après :*<br>■ *759 — Reprises de charges provisionnées d'exploitation*<br>■ *791 — Reprises de provisions d'exploitation*<br>■ *797 — Reprises de provisions financières*<br>■ *691 — Dotations aux provisions d'exploitation ou*<br>■ *697 — Dotations aux provisions financières* |

**Eléments de contrôle**

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

- **des tableaux d'amortissements ;**
- **des décisions de subventions (en particulier distinction entre subventions d'investissement et fonds de dotation) ;**
- **des tableaux de reprises de subvention ;**
- **des tableaux de reprises des écarts de réévaluation ;**
- **des tableaux de reprises de la plus-value de cession à réinvestir.**

## COMPTE 87 Participation des travailleurs

**Contenu**

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

**Subdivisions**

**871 PARTICIPATION LEGALE AUX BENEFICES**
**872 PARTICIPATION CONTRACTUELLE AUX BENEFICES**
**878 AUTRES PARTICIPATIONS**

**Commentaires**

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

**Fonctionnement**

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

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

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

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

**Exclusions**

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

**Eléments de contrôle**

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

**COMPTE 88 Subventions d'équilibre**

**Contenu**

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

**Subdivisions**

**881 ETAT**
**884 COLLECTIVITES PUBLIQUES**
**886 GROUPE**
**888 AUTRES**

**Commentaires**

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

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

**Fonctionnement**

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

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

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

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

**Exclusions**

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

**Eléments de contrôle**

**Le compte 88 — SUBVENTIONS D'EQUILIBRE peut être contrôlé à partir de décrets ou d'arrêtés ministériels, de décisions de collectivités publiques accordant la subvention.**

## COMPTE 89 Impôts sur le résultat

**Contenu**

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

**Subdivisions**

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

**892 RAPPELS D'IMPÔTS SUR RESULTATS ANTERIEURS**

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

**899 DEGREVEMENTS ET ANNULATIONS D'IMPOTS SUR RESULTATS ANTERIEURS**
- **8991 Dégrèvements**
- **8994 Annulations pour pertes rétroactives**

**Commentaires**

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

**Fonctionnement**

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

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

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

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

**Exclusions**

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

**Eléments de contrôle**

**Le compte 89 — IMPÔTS SUR LE RESULTAT peut être contrôlé à partir :**
- **de la liasse fiscale ;**
- **des notifications et rappels d'impôt de la Direction Générale des Impôts (D.G.I.)**

## SECTION 9

### CLASSE 9 : COMPTES DES ENGAGEMENTS HORS BILAN ET COMPTES DE LA COMPTABILITE ANALYTIQUE DE GESTION

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

L'usage de la classe 9 est facultatif. Toutefois, cette classe permet à l'entreprise d'enregistrer les engagements hors bilan et, à ce titre, facilite la confection de l'Etat annexé.

Les engagements hors bilan représentent les droits et obligations de l'entreprise dont les effets chiffrables sur le montant et la consistance du patrimoine sont subordonnés à la réalisation de conditions ou d'événements ultérieurs.

Pour être enregistrés, les engagements hors bilan doivent faire obligatoirement l'objet d'une convention écrite.

Les engagements hors bilan se distinguent en deux rubriques, engagements obtenus et engagements accordés ; chaque rubrique est subdivisée selon les natures suivantes : engagements de financement, engagements de garantie, engagements réciproques, autres engagements.
Les engagements obtenus, représentatifs de droits, s'enregistrent par convention et par analogie avec les créances du bilan au débit des comptes 901 à 904.

Par analogie avec les dettes du bilan , les engagements accordés, qui constituent des obligations, s'enregistrent par convention au crédit des comptes 905 à 908.

Les comptes de contrepartie des engagements hors bilan (obtenus et accordés) sont :911 à 914 - Contreparties des comptes 901 à 904 ;
915 à 918 - Contreparties des Comptes 905 à 908.

Les entreprises doivent répartir par tous moyens techniques adéquats leurs engagements hors bilan, en fonction de la durée initiale ainsi que de la qualité des bénéficiaires ou donneurs d'ordre.

Elles doivent également identifier les garanties obtenues couvrant les créances et les garanties accordées en couverture des dettes figurant au bilan.

## COMPTE 9011 CREDITS CONFIRMES OBTENUS

### Contenu

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

### Commentaires

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

### Fonctionnement

**A la notification du crédit confirmé,**

**le compte 9011 - CRÉDITS CONFIRMÉS OBTENUS est débité**

**par le crédit du compte de contrepartie 9111**

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

**le compte 9011 - CRÉDITS CONFIRMES OBTENUS est crédité**

**par le débit du compte de contrepartie 9111**

### Exclusions

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

### Eléments de contrôle

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

**COMPTE 9012 Emprunts restant à encaisser**

**Contenu**

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

**Fonctionnement**

**A la signature de la convention,**

**Le compte 9012 - EMPRUNTS RESTANT A ENCAISSER et débité**

**Par le crédit du compte de contrepartie 9112**

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

**Le compte 9012 - EMPRUNTS RESTANT A ENCAISSER est crédité**

**Par le débit du compte de contrepartie 9112**

**Exclusions**

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

**Eléments de contrôle**

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

**COMPTE 9013 Facilités de financement renouvelables**
**COMPTE 9014 Facilités d'émission**
**COMPTE 9018 Autres engagements de financement obtenus**

**Contenu**

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

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

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

**Commentaires**

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

**Fonctionnement**

**A la signature de la convention,**

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

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

**A l'échéance ou au dénouement des engagements,**

**les comptes 9013, 9014 et 9018 sont crédités**

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

**Exclusions**

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

**Eléments de contrôle**

**Les comptes 9013 - FACILITES DE FINANCEMENT RENOUVELABLES, 9014 - FACILITE D'EMISSION et 9018 - AUTRES ENGAGEMENTS DE FINANCEMENT OBTENUS peuvent être contrôlés à partir des conventions conclues dans le cadre d'émission de titre et des effets représentatifs des "engagements à payer" obtenus.**

**COMPTE 9021 Avals obtenus**

**Contenu**

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

**Commentaires**

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

**Fonctionnement**

**A la conclusion de la transaction,**

**Le compte 9021 - AVALS OBTENUS est débité**

**Par le crédit du compte de contrepartie 9121.**

**A l'échéance ou au dénouement de la transaction,**

**Le compte 9021 - AVALS OBTENUS est crédité**

**Par le débit du compte de contrepartie 9121.**

**Eléments de contrôle**

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

## COMPTE 9022 Cautions, garanties obtenues

### Contenu

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

### Commentaires

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

**Les cautions bancaires se présentent essentiellement sous forme :**

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

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

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

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

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

### Fonctionnement

**A la conclusion du contrat,**

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

**par le crédit du compte de contrepartie 9122.**

**A l'échéance et au dénouement de la transaction,**

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

**par le débit du compte de contrepartie 9122.**

### Exclusions

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

**Eléments de contrôle**

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

**COMPTE 9023 Hypothèques obtenues**

**Contenu**

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

**Commentaires**

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

**Fonctionnement**

**A l'inscription de l'hypothèque,**

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

**par le crédit du compte de contrepartie 9123.**

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

**le compte 9023 - HYPOTHEQUES OBTENUES est crédité**

**par le débit du compte de contrepartie 9123.**

**Exclusions**

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

**Eléments de contrôle**

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

## COMPTE 9024 Effets endossés par des tiers

### Contenu

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

### Commentaires

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

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

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

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

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

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

### Fonctionnement

A la réception de l'effet endossé,

le compte 9024 - EFFETS ENDOSSÉS PAR DES TIERS est débité

par le crédit du compte de contrepartie 9124.

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

le compte 9024 - EFFETS ENDOSSÉS PAR DES TIERS est crédité

par le débit du compte de contrepartie 9124.

### Exclusions

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

### Eléments de contrôle

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

## COMPTE 9028 Autres garanties obtenues

### Contenu

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

### Commentaires

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

### Fonctionnement

A la constitution de la garantie,

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

par le crédit du compte de contrepartie 9128.

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

le compte 9028 - AUTRES GARANTIES OBTENUES est crédité

par le débit du compte de contrepartie 9128.

### Exclusions

| | |
|---|---|
| Le compte 9028 - AUTRES GARANTIES OBTENUES ne doit pas servir à enregistrer :<br>■ les avals<br>■ les cautions<br>■ les hypothèques | *Il convient dans les cas d'espèce d'utiliser les comptes ci-après :*<br>■ *9021 - Avals obtenus*<br>■ *9022 - Cautions, garanties obtenues*<br>■ *9023 - Hypothèques obtenues* |

### Eléments de contrôle

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

## COMPTE 9031 Achats de marchandises à terme

### Contenu

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

### Fonctionnement

A la signature de la transaction,

le compte 9031 - ACHATS DE MARCHANDISES A TERME est débité

par le crédit du compte de contrepartie 9131

A la livraison du marché,

le compte 9031 - ACHATS DE MARCHANDISES A TERME est crédité

par le débit du compte de contrepartie 9131

### Eléments de contrôle

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

**COMPTE 9032 Achats à terme de devises**

**Contenu**

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

**Fonctionnement**

**A la conclusion de la transaction,**

**Le compte 9032 - ACHATS A TERME DE DEVISES est débité**

**Par le crédit du compte de contrepartie 9132.**

**Au dénouement de la transaction,**

**Le compte 9032 - ACHATS A TERME DE DEVISES est crédité**

**Par le débit du compte de contrepartie 9132.**

**Eléments de contrôle**

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

## COMPTE 9033 Commandes fermes des clients
## COMPTE 9038 Autres engagements réciproques

### Contenu

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

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

### Fonctionnement

A la réception de la commande,

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

par le crédit du compte de contrepartie 9133 ou 9138.

A l'exécution de la commande,

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

par le débit du compte de contrepartie 9133 et 9138.

### Eléments de contrôle

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

## COMPTE 9041 Abandons de créances conditionnels

### Contenu

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

### Commentaires

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

**Fonctionnement**

**A la conclusion des conventions,**

**le compte 9041 - ABANDONS DE CRÉANCES CONDITIONNELS est débité**

**par le crédit du compte de contrepartie 9141.**

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

**le compte 9041 - ABANDONS DE CRÉANCES CONDITIONNELS est crédité**

**par le débit du compte de contrepartie 9141.**

**Eléments de contrôle**

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

**COMPTE 9043 Ventes avec clause de réserve de propriété**
**COMPTE 9048 Divers engagements obtenus**

**Contenu**

**Dans le cadre de la vente avec clause de réserve de propriété, le vendeur demeure propriétaire des actifs vendus jusqu'à complet paiement du prix.**
**Les divers engagements obtenus comprennent notamment les titres à recevoir dans le cadre de souscription à l'émission ainsi que les ventes à réméré par lesquelles le vendeur se réserve le droit de racheter l'objet de la vente dans un certain délai, en remboursant à l'acquéreur le prix principal et les frais d'acquisition.**

**Fonctionnement**

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

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

**par le crédit des comptes de contrepartie respectifs 9143 ou 9148.**

**Au dénouement de la transaction,**

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

**par le débit des comptes de contrepartie respectifs 9143 ou 9148.**

**Eléments de contrôle**

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

**COMPTE 9051 Crédits accordés non décaissés**
**COMPTE 9058 Autres engagements de financement accordés**

**Contenu**

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

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

**Fonctionnement**

**A la signature de l'engagement,**

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

**par le débit des comptes de contrepartie respectifs 9151 et 9158.**

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

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

**par le crédit des comptes de contrepartie respectifs 9151 et 9158.**

**Eléments de contrôle**

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

**COMPTE 9061 Avals accordés**

**Contenu**

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

**Fonctionnement**

A la conclusion de la transaction,

Le compte 9061 - AVALS ACCORDES est crédité

par le débit du compte de contrepartie 9161.

A l'échéance ou au dénouement de la transaction,

Le compte 9061 - AVALS ACCORDES est débité

par le crédit du compte de contrepartie 9161.

**Eléments de contrôle**

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

**COMPTE 9062 Cautions, garanties accordées**

**Contenu**

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

**Commentaires**

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

**Fonctionnement**

A la conclusion de la caution,

le compte 9062 - CAUTIONS, GARANTIES ACCORDÉES est crédité

par le débit du compte de contrepartie 9162.

**A l'échéance ou au dénouement de la transaction,**

**le compte 9062 - CAUTIONS, GARANTIES ACCORDÉES est débité**

**par le crédit du compte de contrepartie 9162.**

**Exclusions**

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

**Eléments de contrôle**

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

## COMPTE 9063 Hypothèques accordées

**Contenu**

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

**Commentaires**

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

**Fonctionnement**

**A l'inscription de l'hypothèque,**

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

**par le débit du compte de contrepartie 9163.**

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

**le compte 9063 - HYPOTHEQUES ACCORDÉES est débité**

**par le crédit du compte de contrepartie 9163.**

**Exclusions**

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

**Eléments de contrôle**

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

**Compte 9064 Effets endossés par l'entreprise**

**Contenu**

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

**Commentaires**

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

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

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

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

**Fonctionnement**

**Lors de l'endossement,**

**le compte 9064 - EFFETS ENDOSSÉS PAR L'ENTREPRISE est crédité**

**par le débit du compte de contrepartie 9164.**

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

**le compte 9064 - EFFETS ENDOSSES PAR L'ENTREPRISE est débité**

**par le crédit du compte de contrepartie 9164.**

**Exclusions**

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

**Eléments de contrôle**

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

**COMPTE 9068 Autres garanties accordées**

**Contenu**

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

**Commentaires**

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

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

**Fonctionnement**

**A la constitution de la garantie,**

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

**par le débit du compte de contrepartie 9168**

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

**le compte 9068 - AUTRES GARANTIES ACCORDÉES est débité**

**Par le crédit du compte de contrepartie 9168**

**Exclusions**

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

**Eléments de contrôle**

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

**COMPTE 9071 Ventes de marchandises à terme**

**Contenu**

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

**Fonctionnement**

**A la signature de la transaction,**

**le compte 9071 - VENTES DE MARCHANDISES A TERME est crédité**

**par le débit du compte de contrepartie 9171.**

**A l'exécution du marché,**

**le compte 9071 - VENTES DE MARCHANDISES A TERME est débité**

**par le crédit du compte de contrepartie 9171.**

**Eléments de contrôle**

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

**COMPTE 9072 Ventes à terme de devises**

**Contenu**

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

**Fonctionnement**

**A la conclusion de la transaction,**

**Le compte 9072 - VENTES A TERME DE DEVISES est crédité**

**Par le débit du compte de contrepartie 9172**

**Au dénouement de la transaction,**

**Le compte 9072 - VENTES A TERME DE DEVISES est débité**

**Par le crédit du compte de contrepartie 9172.**

**Eléments de contrôle**

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

**COMPTE 9073 Commandes fermes aux fournisseurs**

**Contenu**

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

**Fonctionnement**

**A l'émission du bon de commande,**

**Le compte 9073 - COMMANDES FERMES AUX FOURNISSEURS est crédité**

**Par le débit du compte de contrepartie 9173.**

**A la réception des travaux,**

**Le compte 9073 - COMMANDES FERMES AUX FOURNISSEURS est débité**

**Par le crédit du compte de contrepartie 9173.**

**Eléments de contrôle**

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

## COMPTE 9078 Autres engagements réciproques

### Contenu

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

### Fonctionnement

**A la signature de la convention,**

**Le compte 9078 - AUTRES ENGAGEMENTS RECIPROQUES est crédité**

**Par le débit du compte de contrepartie 9178.**

**A l'échéance ou au dénouement de la transaction**

**Le compte 9078 - AUTRES ENGAGEMENTS RECIPROQUES est débité**

**Par le crédit du compte de contrepartie 9178.**

### Eléments de contrôle

**Le compte 9078 - AUTRES ENGAGE-MENTS RECIPROQUES peut être contrôlé à partir des conventions.**

### COMPTE 9081 Annulations conditionnelles de dettes

#### Contenu

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

#### Commentaires

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

#### Fonctionnement

A la conclusion de la convention,

Le compte 9081 - ANNULATIONS CONDITIONNELLES DE DETTES est crédité

Par le débit du compte de contrepartie 9181.

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

le compte 9081 - ANNULATIONS CONDITIONNELLES DE DETTES est débité

Par le crédit du compte de contrepartie 9181.

#### Eléments de contrôle

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

### COMPTE 9082 Engagements de retraite

#### Contenu

Ce compte enregistre les sommes que l'entreprise s'est engagée à verser à ses salariés et/ou à ses dirigeants, lorsque ces derniers feront valoir leurs droits à la retraite sous forme : d'indemnités de départ (versement d'un capital) ou de complément de pension (versé tout au long de leur retraite et même au-delà s'il existe une clause de réversion en faveur du conjoint ou des enfants à charge).

**Commentaires**

**Ce compte enregistre la part des engagements de retraite que l'entreprise a décidé de ne pas inscrire au bilan en dettes provisionnées.**
**L'évaluation de ces engagements peut s'effectuer suivant différentes méthodes actuarielles :**

- **méthode rétrospective avec salaire de fin d'exercice ;**
- **méthode rétrospective avec salaire de fin de carrière ;**
- **méthode prospective.**

**Fonctionnement**

**A l'occasion de la première constatation de ces engagements et à chaque fin d'exercice, lorsqu'il y a augmentation des engagements,**

**le compte 9082 - ENGAGEMENTS DE RETRAITE est crédité**

**par le débit du compte de contrepartie 9182.**

**Au départ à la retraite des salariés et à chaque fin d'exercice, lorsqu'il y a une diminution des engagements,**

**le compte 9082 - ENGAGEMENTS DE RETRAITE est débité**

**par le crédit du compte de contrepartie 9182.**

**Eléments de contrôle**

**Le compte 9082 - ENGAGEMENTS DE RETRAITE est contrôlé à partir des conventions collectives et des décisions des organes compétents.**

**COMPTE 9083 Achats avec clause de réserve de propriété**
**COMPTE 9088 Divers engagements accordés**

**Contenu**

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

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

**Fonctionnement**

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

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

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

**Au dénouement de la transaction,**

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

**par le crédit des comptes de contrepartie respectifs 9183 et 9188.**

**Eléments de contrôle**

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

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

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

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

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

**92 COMPTES REFLECHIS**

**93 COMPTES DE RECLASSEMENTS**

**94 COMPTES DE COÛTS**

**95 COMPTES DE STOCKS**

**96 COMPTES D'ECARTS SUR COÛTS PREETABLIS**

**97 COMPTES DE DIFFERENCES DE TRAITEMENT COMPTABLE**

**98 COMPTES DE RESULTATS**

**99 COMPTES DE LIAISONS INTERNES**

# CHAPITRE 3 :
# TABLEAUX DE CORRESPONDANCE POSTES / COMPTES

## SECTION 1 : Système normal
## BILAN-ACTIF

| Réf. | POSTES | Nos DE COMPTES À INCORPORER DANS LES POSTES | |
|---|---|---|---|
| | | Brut | Amortissements/ provisions |
| AA | CHARGES IMMOBILISÉES | | |
| AX | Frais d'établissement | 201 | |
| AY | Charges à répartir | 202 | |
| AC | Primes de remboursement des obligations | 206 | |
| AD | IMMOBILISATIONS INCORPORELLES | | |
| AE | Frais de recherche et de développement | 211, 2191 | 2811, 2919 p |
| AF | Brevets, licences, logiciels | 212, 213, 214, 2193 | 2812, 2813, 2814, 2912, 2913, 2914, 2919 p |
| AG | Fonds commercial | 215, 216 | 2815, 2816, 2915, 2916 |
| AH | Autres immobilisations incorporelles | 217, 218, 2198 | 2817, 2818, 2917, 2918, 2919 p |
| AI | IMMOBILISATIONS CORPORELLES | | |
| AJ | Terrains | 22 | 282, 292 |
| AK | Bâtiments | 231, 232, 233, 237, 239p | 2831, 2832, 2833, 2837, 2931, 2932, 2933, 2937, 2939 p |
| AL | Installations et agencements | 234, 235, 238, 239p | 283 (sauf 2831, 2832, 2833, 2837), 2939 p |
| AM | Matériel | 24 (sauf 245) 249 (sauf 2495) | 284 (sauf 2845), 294 (sauf 2945), 2949 p |
| AN | Matériel de transport | 245, 2495 | 2845, 2945, 2949 p |
| AP | AVANCES ET ACOMPTES VERSÉS SUR IMMOBILISATIONS | 25 | 295 |
| AQ | IMMOBILISATIONS FINANCIÈRES | | |
| AR | Titres de participation | 26 | 296 |
| AS | Autres immobilisations financières | 27 | 297 |
| BA | ACTIF CIRCULANT H.A.O. | 485, 486, 488 | 498 |
| BB | STOCKS | | |
| BC | Marchandises | 31, 381, 387 p | 391, 3981 |
| BD | Matières premières et autres approvisionnements | 32, 33, 382, 383, 388 | 392, 393, 398p |
| BE | En-cours | 34, 35 | 394, 395 |
| BF | Produits fabriqués | 36, 37, 386, 387 p | 396, 397, 398p |
| BG | CRÉANCES ET EMPLOIS ASSIMILÉS | | |
| BH | Fournisseurs avances versées | 409 | 490 |
| BI | Clients | 41 (sauf 419) | 491 |
| BJ | Autres créances | 421, 4287, 4387, 4449, 445, 4487, 449, 45, 46, 4711, 475, 476 | 492, 493, 495, 496, 497 |
| | TRÉSORERIE-ACTIF | | |
| BQ | Titres de placement | 50 | 590 |
| BR | Valeurs à encaisser | 51 | 591 |
| BS | Banques, chèques postaux, caisse | 52, 53, 54, 57, 581, 582 | 592, 593, 594 |
| BU | Écarts de conversion-Actif | 478 | |

p : partiel

## BILAN-PASSIF

| Réf. | POSTES | N^os DE COMPTES A INCORPORER DANS LES POSTES |
|---|---|---|
| | **CAPITAUX PROPRES ET RESSOURCES ASSIMILÉES** | |
| CA | **CAPITAL** | 101 à 104 |
| CB | Actionnaires, capital souscrit non appelé | 109 |
| CC | **PRIMES ET RÉSERVES** | |
| CD | Primes d'émission, d'apport, de fusion | 105 |
| CE | Ecarts de réévaluation | 106 |
| CF | Réserves indisponibles | 111, 112, 113 |
| CG | Réserves libres | 118 |
| CH | Report à nouveau | 12 (121 ou 129) |
| CI | **RÉSULTAT NET DE L'EXERCICE** | 13 (131 ou 139) |
| CK | **AUTRES CAPITAUX PROPRES** | |
| CL | Subventions d'investissement | 14 |
| CM | Provisions réglementées et fonds assimilés | 15 |
| CP | **DETTES FINANCIÈRES ET RESSOURCES ASSIMILÉES** | |
| DA | Emprunts | 161, 162, 1661, 1662 |
| DB | Dettes de crédit-bail et contrats assimilés | 17 |
| DC | Dettes financières diverses | 163, 164, 165, 166 (sauf 1661 et 1662) 167, 168, 181, 182, 183, 184 |
| DD | Provisions financières pour risques et charges | 19 |
| | **PASSIF CIRCULANT** | |
| DH | Dettes circulantes HAO et ressources assimilées | 481, 482, 483, 484, 4998 |
| DI | Clients, avances reçues | 419 |
| DJ | Fournisseurs d'exploitation | 401, 402, 408 |
| DK | Dettes fiscales | 441, 442, 443, 4441, 446, 447, 4486, 4499 |
| DL | Dettes sociales | 42 (sauf 421 et 4287), 43 (sauf 4387) |
| DM | Autres dettes | 185, 4712, 472, 477 |
| DN | Risques provisionnés | 499 (sauf 4998), 599 |
| | **TRÉSORERIE - PASSIF** | |
| DQ | Banques, crédits d'escompte | 564, 565 |
| DR | Banques, crédits de trésorerie | 561, 566 |
| DS | Banques, découverts | 52 (soldes créditeurs) |
| DV | Écarts de conversion - Passif | 479 |

**COMPTE DE RÉSULTAT-CHARGES**

| Réf. | POSTES | N^OS DE COMPTES À INCORPORER DANS LES POSTES |
|---|---|---|
| | **ACTIVITÉ D'EXPLOITATION** | |
| RA | Achat de marchandises | 601 |
| RB | Variation de stocks | 6031 |
| RC | Achat de matières premières et fournitures liées | 602 |
| RD | Variation de stocks | 6032 |
| RE | Autres achats | 604, 605, 608 |
| RH | Variation de stocks | 6033 |
| RI | Transports | 61 |
| RJ | Services extérieurs | 62, 63 |
| RK | Impôts et taxes | 64 |
| RL | Autres charges | 65 |
| RP | Charges de personnel | 66 |
| RS | Dotations aux amortissements et aux provisions | 681 , 691 |
| | **ACTIVITÉ FINANCIÈRE** | |
| SA | Frais financiers | 67 (sauf 676) |
| SC | Pertes de change | 676 |
| SD | Dotations aux amortissements et aux provisions | 687, 697 |
| | **HORS ACTIVITÉS ORDINAIRES (HAO)** | |
| SK | Valeurs comptables des cessions d'immobilisations | 81 |
| SL | Charges HAO | 83 |
| SM | Dotations HAO . | 85 |
| SQ | Participation des travailleurs | 87 |
| SR | Impôts sur le résultat | 89 |

## COMPTE DE RÉSULTAT-PRODUITS

| Réf. | POSTES | N^OS DE COMPTES À INCORPORER DANS LES POSTES |
|---|---|---|
| | **ACTIVITÉ D'EXPLOITATION** | |
| TA | Ventes de marchandises | 701 |
| TC | Ventes de produits fabriqués | 702, 703, 704 |
| TD | Travaux, services vendus | 705, 706 |
| TE | Production stockée | 73 |
| TF | Production immobilisée | 72 |
| TH | Produits accessoires | 707 |
| TK | Subventions d'exploitation | 71 |
| TL | Autres produits | 75 |
| TS | Reprises de provisions | 791, 798 |
| TT | Transferts de charges | 781 |
| | **ACTIVITÉ FINANCIÈRE** | |
| UA | Revenus financiers | 77 (sauf 776) |
| UC | Gains de change | 776 |
| UD | Reprises de provisions | 797 |
| UE | Transferts de charges | 787 |
| | **HORS ACTIVITÉS ORDINAIRES** | |
| UK | Produits des cessions d'immobilisations | 82 |
| UL | Produits HAO | 84 (sauf 848), 88 |
| UM | Reprises HAO | 86 |
| UN | Transferts de charges | 848 |

## SECTION 2 : SYSTEME ALLEGE

### BILAN-ACTIF

| Réf. | POSTES | Nos DE COMPTES À INCORPORER DANS LES POSTES | |
|---|---|---|---|
| | | Brut | Amortissements/ provisions |
| | **ACTIF IMMOBILISÉ** | | |
| GA | Charges immobilisées | 20 | |
| GB | Immobilisations incorporelles | 21 | 281 |
| GC | Immobilisations corporelles | | |
| GD | Terrains | 22 | 282, 292 |
| GE | Bâtiments, installations | 23 | 283 |
| GF | Matériel | 24 | 284 |
| GG | Avances et acomptes versés sur immobilisations | 25 | 295 |
| GH | Immobilisations financières | 26, 27 | 296, 297 |
| | **ACTIF CIRCULANT** | | |
| GJ | **STOCKS** | | |
| GK | Marchandises | 31, 381 | 391, 398 |
| GL | Matières et autres approvisionnements | 32, 33, 382, 383 | 392, 393, 398 |
| GM | Produits fabriqués et en-cours | 34, 35, 36, 37, 386 | 394, 395, 396, 397, 398 |
| GN | **CRÉANCES** | | |
| GP | Fournisseurs, avances versées | 409 | 490 |
| GQ | Clients | 41 (sauf 419) | 491 |
| GR | Autres créances | 421, 4387, 4449, 475, 476, 485, 486, 488 | 492, 493, 497, 498, 499 |
| | **TRÉSORERIE-ACTIF** | | |
| GT | Titres de placement et valeurs à encaisser | 50, 51 | 590, 591 |
| GU | Banques, chèques postaux, caisse | 52, 53, 54, 57, 58 | 592, 593, 594 |
| GY | Écarts de conversion-Actif | 478 | |

## BILAN-PASSIF

| Réf. | POSTES | NOS DE COMPTES À INCORPORER DANS LES POSTES |
|---|---|---|
| | **CAPITAUX PROPRES** | |
| HA | Capital | 10 (sauf 106) |
| HB | Ecarts de réévaluation | 106 |
| HC | Réserves indisponibles | 11 (sauf 118) |
| HD | Réserves libres | 118 |
| HE | Report à nouveau | 12 |
| HF | Résultat net de l'exercice | 13 |
| HG | Provisions réglementées et subventions d'investissement | 14, 15 |
| | **DETTES FINANCIÈRES ET ASSIMILÉES** | |
| HK | Emprunts et dettes financières | 16, 17, 18 |
| HL | Provisions financières pour risques et charges | 19 |
| | **PASSIF CIRCULANT** | |
| HP | Clients, avances reçues | 419 |
| HQ | Fournisseurs | 40 (sauf 409) |
| HR | Autres dettes | 42 (sauf 421), 43, 44 (sauf 4449), 45, 46, 472, 477, 483, 484, 492 |
| | **TRÉSORERIE-PASSIF** | |
| HU | Banques, concours bancaires | 52 (soldes créditeurs), 56 |
| HY | Écarts de conversion-Passif | 479 |

## COMPTE DE RÉSULTAT-CHARGES

| Réf. | POSTES | N^OS DE COMPTES À INCORPORER DANS LES POSTES |
|---|---|---|
| JA | Achats de marchandises | 601 |
| JB | Variation de stocks | 6031 |
| JC | Achats de matières premières et autres achats | 602, 604, 605, 608 |
| JD | Variation de stocks | 6032, 6033 |
| JE | Transports | 61 |
| JF | Services extérieurs et autres charges | 62, 63, 64, 65 |
| JH | Charges de personnel | 66 |
| JJ | Dotations aux amortissements et aux provisions | 68, 69 |
| JM | Charges financières | 67 |
| JQ | Charges hors activités ordinaires (H.A.O.) | 81, 83, 85, 87 |
| JR | Impôts sur le résultat | 89 |

## COMPTE DE RÉSULTAT-PRODUITS

| Réf. | POSTES | N^OS DE COMPTES À INCORPORER DANS LES POSTES |
|---|---|---|
| KA | Ventes de marchandises | 701 |
| KB | Ventes de produits, travaux, services | 70 (sauf 701) |
| KE | Autres produits d'exploitation | 71, 75 |
| KF | Variation de stocks de produits et en-cours | 72, 73 |
| KJ | Reprises de provisions | 79 |
| KM | Produits financiers | 77 |
| KQ | Produits hors activités ordinaires (H.A.O.) | 82, 84, 86, 88 |

## COMPTE DE RÉSULTAT - SYSTÈME NORMAL

| Réf. | CHARGES (2e partie) | Exercice N | Exercice N – 1 |
|---|---|---|---|
| RW | Report Total des charges d'exploitation | ..... | ..... |
| | **ACTIVITÉ FINANCIÈRE** | | |
| SA | Frais financiers | ..... | ..... |
| SC | Pertes de change | ..... | ..... |
| SD | Dotations aux amortissements et aux provisions | ..... | ..... |
| SF | **Total des charges financières** | ..... | ..... |
| | *(Résultat financier voir* **UG)** | | |
| SH | **Total des charges des activités ordinaires** | ..... | ..... |
| | *(Résultat des activités ordinaires voir* **UI)** | | |
| | **HORS ACTIVITÉS ORDINAIRES (H.A.O.)** | | |
| SK | Valeurs comptables des cessions d'immobilisations | ..... | ..... |
| SL | Charges H.A.O. | ..... | ..... |
| SM | Dotations H.A.O. | ..... | ..... |
| SO | **Total des charges H.A.O.** | ..... | ..... |
| | *(Résultat H.A.O. voir* **UP)** | | |
| SQ | Participation des travailleurs | ..... | ..... |
| SR | Impôts sur le résultat | ..... | ..... |
| SS | **Total participation et impôts** | ..... | ..... |
| ST | **TOTAL GÉNÉRAL DES CHARGES** | ..... | ..... |
| | *(Résultat net voir* **UZ)** | | |

## COMPTE DE RÉSULTAT - SYSTÈME NORMAL

| Réf. | PRODUITS (2e partie) | Exercice N | Exercice N – 1 |
|---|---|---|---|
| TW | Report Total des produits d'exploitation | ..... | ..... |
| | **ACTIVITÉ FINANCIÈRE** | | |
| UA | Revenus financiers | ..... | ..... |
| UC | Gains de change | ..... | ..... |
| UD | Reprises de provisions | ..... | ..... |
| UE | Transferts de charges | ..... | ..... |
| UF | **Total des produits financiers** | ..... | ..... |
| UG | **RÉSULTAT FINANCIER (+ ou —)** ..... | | |
| UH | **Total des produits des activités ordinaires** | ..... | ..... |
| UI | **RÉSULTAT DES ACTIVITÉS ORDINAIRES** (1) (+ ou —) ..... ..... | | |
| UJ | (1) dont impôt correspondant ..... / ..... | | |
| | **HORS ACTIVITÉS ORDINAIRES (H.A.O.)** | | |
| UK | Produits des cessions d'immobilisations | ..... | ..... |
| UL | Produits H.A.O. | ..... | ..... |
| UM | Reprises H.A.O. | ..... | ..... |
| UN | Transferts de charges | ..... | ..... |
| UO | **Total des produits H.A.O.** | ..... | ..... |
| UP | **RÉSULTAT H.A.O. (+ ou –)** ..... ..... | | |
| UT | **TOTAL GÉNÉRAL DES PRODUITS** | ..... | ..... |
| UZ | **RÉSULTAT NET** ..... ..... Bénéfice (+) ; Perte (–) | | |

## C - TABLEAU FINANCIER DES RESSOURCES ET DES EMPLOIS (TAFIRE)
## SYSTEME NORMAL

**Nota :** *Toutes créances et dettes corrigées des pertes et gains de change latents (Ecarts de conversion Actif et Passif) et ramenées à leurs montants « historiques » (valeurs d'entrée). Procédure à appliquer aux postes BH, BI, BJ, DI, DJ, DK, DL, DM, DN, FD, FI, FQ, FR du tableau ci-après, ainsi qu'au deux premières lignes du tableau de contrôle à la fin du tableau.*

### 1ère PARTIE : DÉTERMINATION DES SOLDES FINANCIERS DE L'EXERCICE N

#### ■ CAPACITÉ D'AUTOFINANCEMENT GLOBALE (C.A.F.G.)

– Charges décaissables restantes
+ Produits encaissables restants

à l'exclusion des cessions d'actif immobilisé

CAFG = EBE

| | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|
| | | | | E.B.E. | ..... |
| (SA) | Frais financiers | ..... | (TT) | Transferts de charges d'exploitation | ..... |
| (SC) | Pertes de change | ..... | (UA) | Revenus financiers | ..... |
| (SL) | Charges | ..... | (UE) | Transferts de charges financières | ..... |
| (SQ) | Participation | ..... | (UC) | Gains de change | ..... |
| (SR) | Impôts sur résultat | ..... | (UL) | Produits H.A.O. | ..... |
| | | | (UN) | Transferts de charges H.A.O. | ..... |
| | Total (I) | ..... | | Total (II) | ..... |

**CAFG** : Total (II) – Total (I) = ..... | (N – 1) : .....

**AUTOFINANCEMENT (A.F.)**

**AF** = **CAFG** – Distributions de dividendes dans l'exercice (1)

**AF** = ..... – ..... = ..... | (N – 1) : .....

#### VARIATION DU BESOIN DE FINANCEMENT D'EXPLOITATION (B.F.E.)

**Var. B.F.E. = Var. Stocks[2] + Var. Créances[2] + Var. Dettes circulantes[2]**

| Variation des stocks : N – (N–1) | | Emplois augmentation (+) | | Ressources diminution (–) |
|---|---|---|---|---|
| (BC) | Marchandises | ..... | ou | ..... |
| (BD) | Matières premières | ..... | ou | ..... |
| (BE) | En cours | ..... | ou | ..... |
| (BF) | Produits fabriqués | ..... | ou | ..... |
| (A) | Variation globale nette des stocks | ..... | ou | ..... |

(1) Dividendes mis en paiement au cours de l'exercice y compris les acomptes sur dividendes
(2) À l'exclusion des éléments H.A.O.

## TABLEAU FINANCIER DES RESSOURCES ET DES EMPLOIS (TAFIRE)
## SYSTÈME NORMAL

*(suite)*

| Variation des créances : N – (N – 1) | | Emplois augmentation (+) | | Ressources diminution (–) |
|---|---|---|---|---|
| (BH) | Fournisseurs, avances versées | ..... | ou | ..... |
| (BI) | Clients | ..... | ou | ..... |
| (BJ) | Autres créances | ..... | ou | ..... |
| **(B)** | **Variation globale nette des créances** | ..... | ou | ..... |

| Variation des dettes circulantes : N – (N – 1) | | Emplois diminution (–) | | Ressources augmentation (+) |
|---|---|---|---|---|
| (DI) | Clients, avances reçues | ..... | ou | ..... |
| (DJ) | Fournisseurs d'exploitation | ..... | ou | ..... |
| (DK) | Dettes fiscales | ..... | ou | ..... |
| (DL) | Dettes sociales | ..... | ou | ..... |
| (DM) | Autres dettes | ..... | ou | ..... |
| (DN) | Risques provisionnés | ..... | ou | ..... |
| **(C)** | **Variation globale nette des dettes circulantes** | ..... | ou | ..... |

| | | | |
|---|---|---|---|
| **VARIATION DU B.F.E. = (A) + (B) + (C)** | ..... | ou | ..... |

### ■ EXCÉDENT DE TRÉSORERIE D'EXPLOITATION (E.T.E.)

**ETE = EBE — Variation BFE — Production immobilisée**

| | N | N – 1 |
|---|---|---|
| Excédent brut d'exploitation | ..... | ..... |
| – Variation du B.F.E. (– si emplois ;+ si ressources) (– ou+) | ..... | ..... |
| – Production immobilisée | – ..... | – ..... |
| **EXCÉDENT DE TRÉSORERIE D'EXPLOITATION** | ..... | ..... |

## TABLEAU FINANCIER DES RESSOURCES ET DES EMPLOIS (TAFIRE)
## SYSTÈME NORMAL

**2e PARTIE : TABLEAU**

| Réf. | | Exercice N | | Exercice N – 1 |
|---|---|---|---|---|
| | | Emplois | Ressources | (E – ; R +) |
| | **I. INVESTISSEMENTS ET DÉSINVESTISSEMENTS** | | | |
| FA | Charges immobilisées (augmentations dans l'exercice) | ..... | ////////////// ////////// | ..... |
| | **Croissance interne** | | | |
| FB | Acquisitions/Cessions d'immobilisations incorporelles | ..... | ..... | ..... |
| FC | Acquisitions/Cessions d'immobilisations corporelles | ..... | ..... | ..... |
| | **Croissance externe** | | | |
| FD | Acquisitions/Cessions d'immobilisations financières | ..... | ..... | ..... |
| FF | **INVESTISSEMENT TOTAL** | ..... | ..... | ..... |
| FG | **II. VARIATION DU BESOIN DE FINANCEMENT D'EXPLOITATION (cf. Supra : Var. B.F.E.)** | .....ou | ..... | ..... |
| FH | **A – EMPLOIS ÉCONOMIQUES À FINANCER (FF + FG)** | ..... | ..... | ..... |
| FI | **III. EMPLOIS/RESSOURCES (B.F., H.A.O.)** | .....ou | ..... | ..... |
| FJ | **IV. EMPLOIS FINANCIERS CONTRAINTS(1)** | ..... | ////////////// ////////// | ..... |
| | **Remboursements (selon échéancier) des emprunts et dettes financières** | | | |
| | **(1) À l'exclusion des remboursements anticipés portés en VII** | | | |
| FK | **B — EMPLOIS TOTAUX À FINANCER** | ..... | ..... | ..... |

## TABLEAU FINANCIER DES RESSOURCES ET DES EMPLOIS (TAFIRE)
## SYSTÈME NORMAL

*(suite)*

| Réf. | | Exercice N | | Exercice N – 1 |
|---|---|---|---|---|
| | | Emplois | Ressources | (E – ; R +) |
| | **V. FINANCEMENT INTERNE** | | | |
| FL | Dividendes (emplois) / C.A.F.G. (Ressources) | ..... | ..... | ..... |
| | **VI. FINANCEMENT PAR LES CAPITAUX PROPRES** | | | |
| FM | Augmentations de capital par apports nouveaux | ////////////// ////////// | ..... | ..... |
| FN | Subventions d'investissement | ////////////// ////////// | ..... | ..... |
| FP | Prélèvements sur le Capital (y compris retraits de l'exploitant) | ..... | ////////////// ////////// | ..... |
| | **VII. FINANCEMENT PAR DE NOUVEAUX EMPRUNTS** | | | |
| FQ | Emprunts(2) | ..... | ..... | ..... |
| FR | Autres dettes financières(2) | ..... | ..... | ..... |
| | (2) Remboursements anticipés inscrits séparément en emplois | | | |
| FS | **C – RESSOURCES NETTES DE FINANCEMENT** | ..... | ..... | ..... |
| | | | | |
| FT | **D – EXCÉDENT OU INSUFFISANCE DE RESSOURCES DE FINANCEMENT (C – B)** | .....ou | ..... | ..... |
| | **VIII. VARIATION DE LA TRÉSORERIE** | | | |
| | Trésorerie nette | | | |
| FU | à la clôture de l'exercice + ou — ..... | | | |
| FV | à l'ouverture de l'exercice + ou — ..... | | | |
| FW | **Variation Trésorerie :** (+ si Emploi ; — si Ressources) ..... | ..... ou | ..... | ..... |
| | Contrôle : D = VIII avec signe opposé | | | |

**Nota : I, IV, V, VI, VII : en termes de flux ; II, III, VIII : différences "bilantielles".**

| CONTRÔLE (à partir des masses des bilans N et N — 1) | | | Emplois | Ressources |
|---|---|---|---|---|
| Variation du fonds de roulement (FdR) | : | FdR(N) – FdR(N – 1) | ..... ou | ..... |
| Variation du B.F. global (B.F.G.) | : | BFG(N) – BFG(N – 1) | .....ou | ..... |
| Variation de la trésorerie (T) | : | T(N) – T(N – 1) | ..... ou | ..... |
| | | TOTAL | .....= | ..... |

## D - ÉTAT ANNEXÉ - SYSTÈME NORMAL

L'article 8 de l'Acte uniforme relatif au Droit comptable OHADA stipule que : "les états financiers annuels comprennent le Bilan, le Compte de résultat, le Tableau financier des ressources et des emplois ainsi que l'État annexé. Ils forment un tout indissociable et décrivent de façon régulière et sincère les événements, opérations et situations de l'exercice pour donner une image fidèle du patrimoine, de la situation financière et du résultat de l'entreprise".

L'article 29 ajoute que "l'État annexé complète et précise, pour autant que de besoin, l'information donnée par les autres états financiers annuels".

L'État annexé est donc un document complémentaire des autres états financiers avec lesquels il concourt à l'obtention d'une image fidèle du patrimoine, de la situation financière et du résultat de l'entreprise. Sa production ne doit pas être marquée par une lourdeur excessive. Au contraire, un allégement sensible est vivement souhaité.

La qualité de ce document tenant plus à la pertinence des informations qu'à leur volume, il ne doit fournir que des indications significatives par application du principe d'importance significative. Cette qualité est présumée pour un certain nombre d'éléments dont la mention est de ce fait obligatoire. Pour d'autres éléments, elle est à apprécier en fonction de la taille de l'entreprise et de son statut juridique.

Lorsque les informations requises ont été portées au Bilan ou au Compte de résultat, elles doivent être détaillées et précisées dans l'État annexé.

Trois types d'informations sont nécessaires :

- les règles et méthodes comptables ;
- les compléments d'informations relatifs au Bilan et au Compte de résultat ;
- et les autres éléments d'information.

L'État annexé faisant partie des états financiers annuels, toutes les informations qu'il contient doivent être vérifiables et comparables d'un exercice à l'autre.

L'État annexé engage la responsabilité du chef d'entreprise à qui il incombe de choisir les informations nécessaires et utiles. Est requise la production de toute information susceptible d'influencer le jugement que les destinataires des comptes peuvent porter sur le patrimoine, la situation financière et le résultat de l'entreprise.

Le rôle de l'État annexé est de compléter et de commenter les informations données dans les autres états financiers de façon à assurer une équivalence de l'information entre les entreprises.

### Informations obligatoires

#### REGLES ET METHODES COMPTABLES

1. Règles d'évaluation et de présentation

- Méthodes générales et spécifiques d'évaluation appliquées par l'entreprise.
- Dérogations utilisées : justification des choix opérés et, le cas échéant, indication des incidences sur le patrimoine, la situation financière et le résultat de l'entreprise.
- Méthodes de présentation appliquées par l'entreprise avec mention spécifique des modifications intervenues d'un exercice à l'autre.
- Dérogations utilisées : justification des changements avec indication de leur incidence sur le patrimoine, la situation financière et le résultat de l'entreprise.

#### INFORMATIONS COMPLEMENTAIRES RELATIVES AU BILAN ET AU COMPTE DE RESULTAT

2. Tableau de l'actif immobilisé avec indication pour chaque poste des entrées, sorties et virements de poste à poste (Tableau 1).

3. Tableau des amortissements avec indication des méthodes d'amortissement utilisées, les taux et les montants calculés. Toute reprise d'amortissement est signalée en mentionnant le cas exceptionnel qui l'a motivée (Tableau 2).

4. Tableau des plus-values et des moins-values sur cessions d'immobilisations (Tableau 3).

5. Tableau des provisions (Tableau 4).

6. Circonstances exceptionnelles susceptibles de fausser la comparaison des états financiers d'un exercice à l'autre (réévaluation légale, disparition d'une branche d'activité ...).

7.En cas de réévaluation, les informations à fournir doivent mentionner :

- la nature et la date de la (ou des) réévaluation(s) ;
- les montants en coûts historiques des éléments réévalués, par postes du bilan, ainsi que les amortissements supplémentaires résultant de la réévaluation ;
- la méthode de réévaluation utilisée ;
- le traitement fiscal de l'écart de réévaluation et des amortissements supplémentaires ;
- le montant de l'écart incorporé au capital.

8. Tableau des biens pris en crédit-bail et contrats assimilés en distinguant le crédit-bail mobilier, le crédit-bail immobilier et les autres contrats (Tableau 5).

9. Tableau des créances et des dettes (y compris dettes de crédit-bail, charges et produits constatés

d'avance) à la clôture de l'exercice avec classement des échéances à cette date (Tableaux 6 et 7) :

- à un an au plus ;
- à plus d'un an et à deux ans au plus ;
- à plus de deux ans.

10. Indication pour chacun des postes relatifs aux dettes de celles garanties par des sûretés réelles données.

11.Tableau des engagements financiers classés par type d'engagements :

- cautionnements, avals, garanties ;
- sûretés réelles (hypothèques, nantissements) et dettes correspondantes ;
- effets escomptés non échus correspondant au poste "crédit d'escompte" du bilan ;
- créances commerciales et professionnelles cédées ;
- abandons de créances conditionnels.

Pour les engagements donnés, indication de ceux :

- consentis à l'égard d'entreprises liées ;
- pris en matière de pensions ou d'indemnités assimilées.

12. Indication des éléments constitutifs du "fonds commercial" et des modalités de comptabilisation de leur dépréciation définitive ou non.

13. Commentaires sur les éventuelles dérogations, en matière de frais de recherche et de développement, aux règles :

- d'amortissement sur une durée comprise entre deux et cinq ans ;
- de non-distribution de dividende avant achèvement de l'amortissement.

14. Contrats avec clause de réserve de propriété :

- biens figurant à l'actif, objet de la clause de réserve de propriété et montant restant dû ;
- créances assorties de la clause de réserve de propriété et montant des transactions correspondantes.

15. Indication pour chaque poste d'éléments fongibles de l'actif circulant de la différence lorsqu'elle est significative entre :

- d'une part, leur évaluation suivant la méthode pratiquée ;
- d'autre part, leur évaluation sur la base du dernier prix de marché connu à la clôture de l'exercice.

16. Précisions sur la nature, le montant et le traitement comptable :

- des frais d'établissement ;
- des charges à répartir sur plusieurs exercices.

S'agissant des frais d'établissement indication des éventuelles dérogations à l'interdiction de distribution des dividendes.

17. Indications sur la méthode de calcul du bénéfice partiel sur opérations pluri-exercices (ou chevauchant deux exercices au moins).

18. Informations sur les résultats d'opérations faites en commun avec indication des pertes subies, des bénéfices transférés, des gains enregistrés et des pertes transférées.

19.Eléments d'informations nécessaires à la Statistique nationale :

LES PRODUITS

*a)* Pour le chiffre d'affaires, et sur la base d'une ventilation Etat, autres Etats de la Région, Hors Région :

- Redevances pour brevets, concessions, licences, marques et droits similaires ;
- Redevances pour location de terrains agricoles.

*b)* Subventions d'exploitation sur les produits.

*c)* Dans la production immobilisée :

- Part des frais de recherche et de développement ;
- Frais de recherche minière et pétrolière.

*d)* Produits financiers :

- Revenu des participations ;
- Gains sur titres de placement cédés ;
- Part des intérêts échus et encaissés au cours de l'exercice.

*e)* Jetons de présence et autres rémunérations d'administrateurs.

*f)* Contenu et montants des éléments constitutifs du poste de produits Hors Activités Ordinaires.

*g)* Nature et montant des transferts de charges par postes de charges concernés.

LES CHARGES

*h)* Frais de transport sur achats et sur ventes.

*i)* Primes d'assurance.

*j)* - Redevances pour brevets, concessions, licences, marques et droits similaires ;

- Redevances pour location de terrains agricoles.

*k)* Cotisations et dons versés. (Comptes 664 + 6662)

*l)* Cotisations sociales effectives, cotisations sociales imputées (Comptes 6614 + 6624 + 6616 + 6626 + 6615 + 6625).

*m)* Salaires et traitements bruts (Comptes 661 + 662 - 6614 - 6624 - 6616 - 6626 - 6615 - 6625 + 6641 + 6642 + 668 + 6661 + 663 + 667).

*n)* Impôts et taxes sur les produits (taxes spécifiques sur les produits + compte 6461) et impôts fonciers.

*o)* Pertes sur créances clients, pertes sur titres de placement cédés.

*p)* Dotations pour dépréciation des immobilisations financières et des titres de placement.

*q)* Intérêts échus versés.

*r)* Jetons de présence et autres rémunérations d'administrateurs.

*s)* Contenu et montants des éléments constitutifs du poste Charges Hors Activités Ordinaires.

*t)* Détail des consommations intermédiaires (Tableau 8).

INFORMATIONS SPECIFIQUES

*u)* Biens acquis d'occasion avec mention de leur provenance (dans l'Etat, dans les autres Etats de la Région, Hors Région).

*v)* Acquisitions et cessions d'œuvres d'art.

*w)* Echéances initiales des dettes et des créances à deux ans au plus et à plus de deux ans.

*x)* Montant de la T.V.A. :

- facturée ;
- récupérable ;
- supportée non déductible.

**POUR LES SOCIETES**

20. Composition du capital social : informations susceptibles d'être présentées sous forme de tableaux avec indication du nombre et de la valeur des actions, parts sociales et autres titres composant le capital social regroupés par catégories selon les droits qu'ils confèrent.

Mention doit également être faite des titres cédés ou remboursés pendant l'exercice.

21. Tableau de répartition des résultats des cinq derniers exercices avec indication des résultats par action (Tableau 9).

22. Projet d'affectation du résultat de l'exercice (Tableau 10).

23. Liste des filiales et participations avec indication pour chacune d'elles de la dénomination sociale, la localisation, la part détenue directement ou indirectement, le montant des capitaux propres et du résultat du dernier exercice.

24. Avances et crédits accordés aux associés et aux dirigeants sociaux (mouvements de l'exercice), avec indication des conditions consenties (terme, échéance, taux), des remboursements effectués au cours de l'exercice.

**Informations d'importance significative**

Les informations d'importance significative ne doivent être fournies que si elles apportent une contribution notable à l'obtention d'une image fidèle ; en d'autres termes, l'omission de l'une ou de l'autre de ces mentions pourrait fausser la fidélité de l'image du patrimoine, de la situation financière et du résultat de l'entreprise. Compte tenu de leur nature, la liste de ces informations n'est qu'indicative ; elle peut être complétée le cas échéant, par toute information d'ordre comptable, financier ou économique, significative eu égard à l'obtention de cette fidélité.

25. Subventions d'investissement et provisions réglementées : nature, régime fiscal, échéances.

26. Écarts de conversion : nature, montants, devises, échéances des créances et des dettes correspondantes.

27. Évaluation sur la base du prix de marché du dernier mois de l'exercice, des stocks achetés (marchandises, matières premières, autres approvisionnements).

28. Effectif et masse salariale du personnel à la clôture de l'exercice, distinguant le Personnel propre et le Personnel extérieur, analysés en (Tableau 11) :

- cadres supérieurs ;
- techniciens supérieurs et cadres moyens ;
- techniciens et agents de maîtrise, ouvriers qualifiés ;
- manœuvres, ouvriers et apprentis ;
- nationaux, autres Etats de la Région, Hors Région (par sexe, permanents et saisonniers).

29. Dettes et créances échues de l'exercice, en distinguant principal et intérêts.

30. Eléments constitutifs des pertes et des gains de change.

31. Analyse des impôts différés.

**POUR LES SOCIETES**

32.Comptes courants d'associés (montant, terme et clauses particulières).

33.Créances et dettes liées à des participations.

34.Détail des réserves indisponibles et des réserves libres.

35.Montant global des rémunérations des membres des organes de direction, d'administration et de surveillance.

**TABLEAU 3 : PLUS-VALUES ET DES MOINS-VALUES DE CESSION (1)**

Exercice du ..... au .....

| | MONTANT BRUT<br>A | AMORTISSEMENT PRATIQUES<br>B | VALEUR COMPTABLE NETTE<br>C = A – B | PRIX DE CESSION<br>D | PLUS-VALUE OU MOINS-VALUE<br>E = D – C |
|---|---|---|---|---|---|
| **IMMOBILISATIONS INCORPORELLES** | | | | | |
| | | | | | |
| **IMMOBILISATIONS CORPORELLES** | | | | | |
| | | | | | |
| **IMMOBILISATIONS FINANCIÈRES** | | | | | |
| | | | | | |
| **TOTAL** | | | | | |

(1) Par poste du bilan

**TABLEAU 4 : PROVISIONS INSCRITES AU BILAN**

Exercice du ..... au .....

| SITUATIONS ET MOUVEMENTS / NATURE | A | B | | | C | | | D = A+ B – C |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| | PROVISIONS À L'OUVERTURE DE L'EXERCICE | AUGMENTATIONS : DOTATIONS | | | DIMINUTIONS : REPRISES | | | PROVISIONS À LA CLÔTURE DE L'EXERCICE |
| | | D'EXPLOITATION | FINANCIÈRES | HORS ACTIVITÉS ORDINAIRES | D'EXPLOI-TATION | FINANCIÈRES | HORS ACTIVITÉS ORDINAIRES | |
| 1. Provisions réglementées<br>2. Provisions financières pour risques et charges<br>3. Provisions pour dépréciation des immobilisations | | | | | | | | |
| TOTAL (I) | | | | | | | | |
| 4. Dépréciations des stocks<br>5. Dépréciations et risques provisionnés (Tiers)<br>6. Dépréciations et risques provisionnés (Trésorerie) | | | | | | | | |
| TOTAL (II) | | | | | | | | |
| TOTAL (I) + (II) | | | | | | | | |

**TABLEAU 5 : BIENS PRIS EN CRÉDIT BAIL ET CONTRATS ASSIMILÉS**

Exercice du ..... au .....

| SITUATIONS ET MOUVEMENTS / RUBRIQUES | NATURE DU CONTRAT (I ; M ; A) (1) | A | AUGMENTATIONS B | | | DIMINUTIONS C | | D=A+ B – C |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| | | MONTANT BRUT À L'OUVERTURE DE L'EXERCICE | Acquisitions<br>Apports<br>Créations | Virements de poste à poste | Suite à une réévaluation pratiquée au cours de l'exercice | Cessions<br>Scissions<br>Hors service | Virements de poste à poste | MONTANT BRUT À LA CLÔTURE DE L'EXERCICE |
| **IMMOBILISATIONS INCORPORELLES** | | | | | | | | |
| Brevets, licences, logiciels | | | | | | | | |
| Fonds commercial | | | | | | | | |
| Autres immobilisations incorporelles | | | | | | | | |
| **IMMOBILISATIONS CORPORELLES** | | | | | | | | |
| Terrains | | | | | | | | |
| Bâtiments | | | | | | | | |
| Installations et agencements | | | | | | | | |
| Matériel | | | | | | | | |
| Matériel de transport | | | | | | | | |
| **TOTAL GÉNÉRAL** | | | | | | | | |

(1) I : Crédit - bail immobilier ; M : Crédit - bail mobilier ; A : Autres contrats (dédoubler le poste si montants significatifs)

## TABLEAU 6 : ÉCHÉANCES DES CRÉANCES À LA CLÔTURE DE L'EXERCICE

| CRÉANCES | MONTANT BRUT | ANALYSE PAR ÉCHÉANCES | | | | AUTRES ANALYSES | | |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| | | À UN AN AU PLUS | | À PLUS D'UN AN ET À DEUX ANS AU PLUS | À PLUS DE DEUX ANS | MONTANTS EN DEVISES | MONTANTS ENVERS LES ENTREPRISES LIÉES | MONTANTS REPRÉSENTÉS PAR EFFETS |
| | | | DONT ÉCHUES | | | | | |
| **CRÉANCES DE L'ACTIF IMMOBILISÉ (I)** | | | | | | | | |
| Prêts (1)<br>Créances rattachées à des participations<br>Autres immobilisations financières | | | | | | | | |
| **CRÉANCES DE L'ACTIF CIRCULANT (II)** | | | | | | | | |
| Fournisseurs<br>Clients et comptes rattachés<br>Personnel<br>Sécurité sociale et autres organismes sociaux<br>Etat<br>Organismes internationaux<br>Associés et Groupe<br>Débiteurs divers<br>Créances H.A.O.<br>Charges constatées d'avance | | | | | | | | |
| **TOTAL (I) + (II)** | | | | | | | | |

(1) Prêts accordés en cours d'exercice : montant ; Remboursements obtenus en cours d'exercice : montant.

## TABLEAU 7 : ECHEANCES DES DETTES À LA CLÔTURE DE L'EXERCICE

| DETTES | MONTANT BRUT | ANALYSE PAR ÉCHÉANCES | | | | AUTRES ANALYSES | | |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| | | À UN AN AU PLUS | | À PLUS D'UN AN ET À DEUX ANS AU PLUS | À PLUS DE DEUX ANS | MONTANTS EN DEVISES | MONTANTS ENVERS LES ENTREPRISES LIÉES | MONTANTS REPRESENTÉS PAR EFFETS |
| | | | DONT ÉCHUES | | | | | |
| **DETTES FINANCIÈRES ET RESSOURCES ASSIMILÉES**<br>Emprunts obligataires convertibles (1)<br>Autres emprunts obligataires (1)<br>Emprunts et dettes des établissements de crédit (1)<br>Autres dettes financières (1) (2) | | | | | | | | |
| **TOTAL (I)** | | | | | | | | |
| Dettes de crédit - bail immobilier<br>Dettes de crédit - bail mobilier<br>Dettes sur contrats assimilés | | | | | | | | |
| **TOTAL (II)** | | | | | | | | |
| **DETTES DU PASSIF CIRCULANT**<br>Fournisseurs et comptes rattachés<br>Clients<br>Personnel<br>Sécurité sociale et organismes sociaux<br>État<br>Organismes internationaux<br>Associés et Groupe<br>Créditeurs divers<br>Dettes H.A.O.<br>Produits constatés d'avance | | | | | | | | |
| **TOTAL (III)** | | | | | | | | |
| **TOTAL (I + II + III)** | | | | | | | | |

(1) Emprunts souscrits en cours d'exercice : ..... / Emprunts remboursés en cours d'exercice : ..... /

(2) Total des dettes envers les associés (personnes physiques)

**TABLEAU 8 : CONSOMMATIONS INTERMÉDIAIRES DE L'EXERCICE**

**(comptes spécifiques de)**

| NATURE | N°s DE COMPTE | MONTANT (en milliers d'U.L.M) |
|---|---|---|
| EAU | 6051 | |
| ELECTRICITÉ | 6052 | |
| AUTRES ÉNERGIES | 6053 | |
| FOURNITURES D'ENTRETIEN NON STOCKABLES | 6054 | |
| FOURNITURES DE BUREAU NON STOÇKABLES | 6055 | |
| PETIT MATÉRIEL ET OUTILLAGE | 6056 | |
| TRANSPORTS POUR LE COMPTE DE TIERS | 613 | |
| TRANSPORTS DU PERSONNEL | 614 | |
| ENTRETIEN, RÉPARATIONS DES BIENS IMMOBILIERS | 6241 | |
| ENTRETIEN, RÉPARATION DES BIENS MOBILIERS | 6242 | |
| PUBLICITÉ , PUBLICATIONS, RELATIONS PUBLIQUES | 627 | |
| FRAIS DE TÉLÉCOMMUNICATIONS | 628 | |
| RÉMUNÉRATIONS D'INTERMÉDIAIRES ET DE CONSEILS | 632 | |

## TABLEAU 9 : RÉPARTITION DU RÉSULTAT ET AUTRES ÉLÉMENTS CARACTÉRISTIQUES DES CINQ DERNIERS EXERCICES

| NATURE DES INDICATIONS / EXERCICES CONCERNÉS (1) | N | N - 1 | N - 2 | N - 3 | N - 4 |
|---|---|---|---|---|---|
| **STRUCTURE DU CAPITAL À LA CLÔTURE DE L'EXERCICE (2)** | | | | | |
| Capital social | | | | | |
| Actions ordinaires | | | | | |
| Actions à dividendes prioritaires (A.D.P.) sans droit de vote | | | | | |
| Actions nouvelles à émettre | | | | | |
| par conversion d'obligations | | | | | |
| par exercice de droits de souscription | | | | | |
| **OPÉRATIONS ET RÉSULTATS DE L'EXERCICE (3)** | | | | | |
| Chiffre d'affaires hors taxes | | | | | |
| Résultat des activités ordinaires (RAO) hors dotations et reprises (exploitation et financières) | | | | | |
| Participation des travailleurs aux bénéfices | | | | | |
| Impôt sur le résultat | | | | | |
| Résultat net (4) | | | | | |
| **RÉSULTATS PAR ACTION** | | | | | |
| Résultat distribué (5) | | | | | |
| Dividende attribué à chaque action | | | | | |
| **PERSONNEL ET POLITIQUE SALARIALE** | | | | | |
| Effectif moyen des travailleurs au cours de l'exercice (6) | | | | | |
| Effectif moyen de personnel extérieur | | | | | |
| Masse salariale distribuée au cours de l'exercice (7) | | | | | |
| Avantages sociaux versés au cours de l'exercice (8) {Sécurité sociale, oeuvres sociales} | | | | | |
| Personnel extérieur facturé à l'entreprise (9) | | | | | |
| ---- | | | | | |

1) Y compris l'exercice dont les états financiers sont soumis à l'approbation de l'Assemblée.
2) Indication en cas de libération partielle du capital du montant du capital non appelé.
3) Les éléments de cette rubrique sont ceux figurant au compte de résultat.
4) Le résultat, lorsqu'il est négatif, doit être mis entre parenthèses.
5) L'exercice N correspond au dividende proposé du dernier exercice.
6) Personnel propre
7) Total des comptes 661, 662, 663.
8) Total des comptes 664, 668.
9) Compte 667.

**TABLEAU 10 : PROJET D'AFFECTATION DU RÉSULTAT DE L'EXERCICE**

Exercice du ..... au .....

| AFFECTATIONS | | MONTANT (1) | ORIGINES | | MONTANT (1) |
|---|---|---|---|---|---|
| Réserve légale | | | Report à nouveau antérieur (pertes) | | |
| Réserves statutaires ou contractuelles | | | Report à nouveau (bénéficiaire) | | |
| Autres réserves (disponibles) | | | Résultat net de l'exercice | | |
| Dividendes (2) | | | Prélèvements sur les réserves (3) | | |
| Autres affectations | | | | | |
| Report à nouveau | | | | | |
| | TOTAL (A) | | Contrôle : Total A = Total B | TOTAL (B) | |

1) Les montants négatifs sont à porter entre parenthèses ou précédés d'un signe (–)

2) S'il existe plusieurs catégories d'ayants droit aux dividendes, indiquer le montant pour chacune d'elles

3) Indiquer les postes de réserves sur lesquels les prélèvements sont effectués

## TABLEAU 11 : EFFECTIFS, MASSE SALARIALE ET PERSONNEL EXTÉRIEUR

| EFFECTIF ET MASSE SALARIALE / QUALIFICATIONS | EFFECTIFS | | | | | | | MASSE SALARIALE | | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| | NATIONAUX | | AUTRES ÉTATS DE LA RÉGION | | HORS RÉGION | | TOTAL | NATIONAUX | | AUTRES ÉTATS DE LA RÉGION | | HORS RÉGION | | TOTAL |
| | M | F | M | F | M | F | | M | F | M | F | M | F | |
| **a. Personnel propre** | | | | | | | | | | | | | | |
| 1. CADRES SUPÉRIEURS | | | | | | | | | | | | | | |
| 2. TECHNICIENS SUPÉRIEURS ET CADRES MOYENS | | | | | | | | | | | | | | |
| 3. TECHNICIENS, AGENTS DE MAÎTRISE ET OUVRIERS QUALIFIÉS | | | | | | | | | | | | | | |
| 4. EMPLOYÉS, MANOEUVRES, OUVRIERS ET APPRENTIS | | | | | | | | | | | | | | |
| TOTAL (1) | | | | | | | | | | | | | | |
| PERMANENTS | | | | | | | | | | | | | | |
| SAISONNIERS | | | | | | | | | | | | | | |

| | FACTURATION À L'ENTREPRISE | |
|---|---|---|
| **b. Personnel extérieur** | | |
| 1. CADRES SUPÉRIEURS | | |
| 2. TECHNICIENS SUPÉRIEURS ET CADRES MOYENS | | |
| 3. TECHNICIENS AGENTS DE MAÎTRISE ET OUVRIERS QUALIFIÉS | | |
| 4. EMPLOYÉS, MANOEUVRES, OUVRIERS ET APPRENTIS | | |
| TOTAL (2) | | |
| PERMANENTS | | |
| SAISONNIERS | | |
| TOTAL (1 + 2) | | |

M : Masculin
F : Féminin

## E - ÉTAT SUPPLÉMENTAIRE STATISTIQUE DU SYSTÈME NORMAL

**Ce volet d'informations explicatives ne fait pas partie des états financiers annuels prévus dans le présent acte uniforme (Article 8).**

**Toutefois, son élaboration obligatoire (article 12), est utile pour satisfaire les besoins d'information de certains partenaires de l'entreprise : Administrations, Banques, Elus, Syndicats et Représentants du personnel.**

**L'Etat supplémentaire statistique se situe dans le prolongement des informations produites par les états financiers annuels avec lesquels il doit être cohérent. Il se rapporte aux informations suivantes :**

**Tableau 12 : Production de l'exercice en quantités et en valeurs ;**

**Tableau 13 : Achats destinés à la production.**

**TABLEAU 12 : PRODUCTION DE L'EXERCICE**

**(Valeurs en milliers d'unités monétaires légales)**

| DÉSIGNATION DU PRODUIT | UNITÉ DE QUANTITÉ CHOISIE | PRODUCTION VENDUE DANS LE PAYS | | PRODUCTION VENDUE DANS LES AUTRES PAYS DE LA REGION | | PRODUCTION VENDUE HORS REGION | | PRODUCTION IMMOBILISÉE | | STOCK OUVERTURE DE L'EXERCICE | | STOCK CLÔTURE DE L'EXERCICE | |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| | | Quantité | Valeur | Quantité | Valeur | Quantité | Valeur | Quantité | Valeur | Quantité | Valeur | Quantité | Valeur |
| | | | | | | | | | | | | | |
| NON VENTILÉ | | | | | | | | | | | | | |
| TOTAL | | | | | | | | | | | | | |

**TABLEAU 13 : ACHATS DESTINÉS À LA PRODUCTION**

**(Valeurs en milliers d'unités monétaires légales)**

| DÉSIGNATION DES MATIERES ET PRODUITS | UNITÉ DE QUANTITÉ CHOISIE | ACHATS EFFECTUÉS AU COURS DE L'EXERCICE | | | | | | VARIATION DES STOCKS |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| | | PRODUITS DE L'ÉTAT | | PRODUITS IMPORTÉS | | | | |
| | | | | ACHETÉS DANS L'ÉTAT | | ACHETÉS HORS DE L'ÉTAT | | |
| | | Quantité | Valeur | Quantité | Valeur | Quantité | Valeur | (en valeur) |
| | | | | | | | | |
| NON VENTILÉS | | | | | | | | |
| TOTAL | | | | | | | | |

## SECTION 2 : SYSTEME ALLEGE

***Peuvent bénéficier du système allégé, en vertu de l'article 11 de l'Acte uniforme, les entreprises dont le chiffre d'affaires et le nombre de travailleurs ne dépassent pas respectivement 100 000 000 F CFA et 20 travailleurs.***

### A - BILAN - SYSTÈME ALLÉGÉ

**Désignation de l'entreprise** ----------

**Adresse** ----------

**Numéro d'Identification** ---------- **Exercice clos le 31-12-** -------- **Durée (en mois)** --------

| Réf. | ACTIF | Exercice N | | Exercice N – 1 |
|---|---|---|---|---|
| | | Brut | Net | Net |
| | **ACTIF IMMOBILISÉ** | | | |
| GA | Charges immobilisées | ..... | ..... | ..... |
| GB | Immobilisations incorporelles | ..... | ..... | ..... |
| GC | Immobilisations corporelles | | | |
| GD | Terrains | ..... | ..... | ..... |
| GE | Bâtiments, installations | ..... | ..... | ..... |
| GF | Matériel | ..... | ..... | ..... |
| GG | Avances et acomptes versés sur immobilisations | ..... | ..... | ..... |
| GH | Immobilisations financières | ..... | ..... | ..... |
| GI | **TOTAL ACTIF IMMOBILISÉ (I)** | ..... | ..... | ..... |
| | **ACTIF CIRCULANT** | | | |
| GJ | Stocks | | | |
| GK | Marchandises | ..... | ..... | ..... |
| GL | Matières et autres approvisionnements | ..... | ..... | ..... |
| GM | Produits fabriqués et en-cours | ..... | ..... | ..... |
| GN | Créances | | | |
| GP | Fournisseurs, avances versées | ..... | ..... | ..... |
| GQ | Clients | ..... | ..... | ..... |
| GR | Autres créances | ..... | ..... | ..... |
| GS | **TOTAL ACTIF CIRCULANT (II)** | ..... | ..... | ..... |
| | **TRÉSORERIE-ACTIF** | | | |
| GT | Titres de placement et valeurs à encaisser | ..... | ..... | ..... |
| GU | Banques, chèques postaux, caisse | ..... | ..... | ..... |
| GV | **TOTAL TRÉSORERIE-ACTIF (III)** | ..... | ..... | ..... |
| GY | Écarts de conversion-Actif (IV) (perte probable de change) | ..... | ..... | ..... |
| GZ | **TOTAL GÉNÉRAL (I + II + III + IV)** | ..... | ..... | ..... |

## BILAN - SYSTÈME ALLÉGÉ

| Réf. | PASSIF | Exercice N<br>Net | Exercice N – 1<br>Net |
|---|---|---|---|
| | **CAPITAUX PROPRES** | | |
| HA | Capital | ..... | ..... |
| HB | Ecarts de réévaluation | ..... | ..... |
| HC | Réserves indisponibles | ..... | ..... |
| HD | Réserves libres | ..... | ..... |
| HE | Report à nouveau + ou – | ..... | ..... |
| HF | Résultat net de l'exercice + ou – | ..... | ..... |
| HG | Provisions réglementées et subventions d'investissement | ..... | ..... |
| HI | **TOTAL CAPITAUX PROPRES (I)** | ..... | ..... |
| | **DETTES FINANCIÈRES** | | |
| HK | Emprunts et dettes financières | ..... | ..... |
| HL | Provisions financières pour risques et charges | ..... | ..... |
| HM | **TOTAL DETTES FINANCIÈRES (II)** | ..... | ..... |
| HN | **TOTAL CAPITAUX STABLES (I + II)** | ..... | ..... |
| | **PASSIF CIRCULANT** | | |
| HP | Clients, avances reçues | ..... | ..... |
| HQ | Fournisseurs | ..... | ..... |
| HR | Autres dettes | ..... | ..... |
| HS | **TOTAL PASSIF CIRCULANT (III)** | ..... | ..... |
| | **TRÉSORERIE-PASSIF** | | |
| HU | Banques, concours bancaires | ..... | ..... |
| HV | **TOTAL TRÉSORERIE-PASSIF (IV)** | ..... | ..... |
| HY | **Écarts de conversion-Passif (V)**<br>(gain probable de change) | ..... | ..... |
| HZ | **TOTAL GÉNÉRAL (I+ II + III + IV + V)** | ..... | ..... |

## B - COMPTE DE RESULTAT - SYSTÈME ALLÉGÉ

| Réf. | CHARGES | Exercice N | Exercice N – 1 |
|---|---|---|---|
| JA | **Achats de marchandises** | ..... | ..... |
| JB | **– Variation de stocks.....(– ou +)** | ..... | ..... |
| JC | **Achats de matières premières et autres achats** | ..... | ..... |
| JD | **– Variation de stocks.....(– ou +)** | ..... | ..... |
| JE | **Transports** | ..... | ..... |
| JF | **Services extérieurs et autres charges** | ..... | ..... |
| | *(Valeur ajoutée voir KG)* | | |
| JH | **Charges de personnel** | ..... | ..... |
| JJ | **Dotations aux amortissements et aux provisions** | ..... | ..... |
| | *(Résultat d'exploitation voir KL)* | | |
| JM | **Charges financières** | ..... | ..... |
| JN | **Total des charges des activités ordinaires** | ..... | ..... |
| | *(Résultat des activités ordinaires voir KP)* | | |
| JQ | **Charges hors activités ordinaires (H.A.O.)** | ..... | ..... |
| JR | **Impôts sur le résultat** | ..... | ..... |
| JX | **Total général des charges** | ..... | ..... |
| | *(Résultat net voir KZ)* | | |

## COMPTE DE RESULTAT - SYSTÈME ALLÉGÉ

| Réf. | PRODUITS | Exercice N | Exercice N – 1 |
|---|---|---|---|
| KA | Ventes de marchandises | ..... | ..... |
| KB | Vente de produits, travaux, services | ..... | ..... |
| KC | **Chiffre d'affaires**(1) | ..... | ..... |
| KD | (1) dont à l'exportation ...../..... | | |
| KE | Autres produits d'exploitation | ..... | ..... |
| KF | Variation de stocks de produits et en-cours | ..... | ..... |
| KG | ***Valeur ajoutée*** ..... ..... | | |
| KJ | Reprises de provisions | ..... | ..... |
| KL | ***Résultat d'exploitation*** ..... ..... | | |
| KM | Produits financiers | ..... | ..... |
| KN | **Total des produits des activités ordinaires** | ..... | ..... |
| KP | ***Résultat des activités ordinaires*** (+ ou –) ..... ..... | | |
| KQ | Produits hors activités ordinaires (H.A.O.) | ..... | ..... |
| KX | **Total général des produits** | ..... | ..... |
| KZ | **RÉSULTAT NET** (+ ou –) ..... ..... | | |

## C - ÉTAT ANNEXÉ - SYSTÈME ALLÉGÉ

**Dans le Système allégé, l'État annexé est obligatoire. Son contenu a été simplifié pour en faciliter l'établissement.**

**Sont requises, les informations suivantes :**

**1. Méthodes d'évaluation et de présentation :**

- **mention des méthodes d'évaluation et de présentation optionnelles retenues ;**
- **indication des dérogations aux règles et conventions comptables avec justification et incidence sur le patrimoine, la situation financière et le résultat.**

**2. Tableau des immobilisations avec indication pour chacun des postes :**

- **du montant brut à l'ouverture de l'exercice ;**
- **de l'augmentation ;**
- **de la diminution ;**
- **du montant brut à la clôture de l'exercice.**

**3. Tableau des amortissements avec indication pour chacun des postes du bilan :**

- **du montant à l'ouverture de l'exercice ;**
- **de la dotation de l'exercice ;**
- **de la reprise ou diminution ;**
- **du montant à la clôture de l'exercice.**

**4. Tableau des provisions avec indication pour chacun des postes du bilan :**

- **du montant à l'ouverture de l'exercice ;**
- **de la dotation de l'exercice ;**
- **de la reprise ou diminution ;**
- **du montant à la clôture de l'exercice.**

**5. Tableau des créances et des dettes à un an au plus avec indication des montants représentés par les effets de commerce.**

**6. Information sur les biens pris en crédit-bail : montants bruts à l'ouverture et à la clôture de l'exercice ; augmentations et diminutions de l'exercice ; amortissements de l'exercice : augmentations et diminutions ; détail de tous ces montants par poste du bilan.**

**7. Détail du montant des engagements financiers donnés : avals, cautions, garanties, effets escomptés non échus.**

**8. Détail du montant des biens acquis avec clause de réserve de propriété, par poste du bilan, avec indication du montant restant dû.**

**9. Eléments constitutifs des postes suivants :**

*a)* **charges immobilisées ;**

*b)* **immobilisations incorporelles ;**

*c)* **titres de placement ;**

*d)* **valeurs à encaisser ;**

*e)* **provisions réglementées ;**

*f)* **subventions d'investissement ;**

*g)* **écarts de conversion ;**

*h)* **échéancier des créances et des dettes libellées en devises ;**

*i)* **charges financières ;**

*j)* **charges Hors Activités Ordinaires ;**

*k)* **produits Hors Activités Ordinaires.**

**10. Eléments requis pour la Statistique nationale :**

**PRODUITS**

*a)* **redevances reçues de brevets, licences, marques, et droits similaires ;**

*b)* **gains sur titres de placement ;**

*c)* **intérêts reçus ;**

*d)* **revenus des titres de participation ;**

*e)* **transferts de charges.**

**CHARGES**

*a)* **transports sur achats et transports sur ventes ;**

*b)* **primes d'assurance ;**

*c)* **redevances payées de brevets, licences, marques et droits similaires ;**

*d)* **salaires et traitements bruts et personnel extérieur ;**

*e)* **cotisations sociales effectives ;**

*f)* **cotisations sociales imputées ;**

*g)* **impôts et taxes sur les produits ;**

*h)* **impôts fonciers ;**

*i)* **intérêts échus versés.**

**11. Ventilation du chiffre d'affaires :**

- **dans l'Etat ;**
- **dans les autres Etats de la Région ;**
- **hors Région .**

**12. Montant de la T.V.A. :**

- **facturée ;**
- **récupérable ;**
- **supportée non déductible.**

**13. Pour les sociétés :**

- **tableau de résultat des cinq derniers exercices ;**
- **tableau du projet d'affectation du résultat de l'exercice ;**
- **avances et crédits consentis aux dirigeants sociaux et aux associés ;**
- **conventions conclues entre l'entreprise et les dirigeants, associés ou sociétés liées.**

# CHAPITRE 5 :

## COMPTES ET ETATS FINANCIERS CONSOLIDES

Les comptes consolidés visent à présenter le patrimoine, la situation financière et le résultat d'un groupe d'entreprises comme s'il s'agissait d'une entité unique.

La présente méthodologie a pour objet de définir, dans le cadre du Système Comptable OHADA, les règles et les techniques qui doivent être utilisées pour l'établissement des comptes consolidés quelle que soit la forme juridique des entités consolidantes et consolidées.

Elle est, par les solutions retenues, conforme :

- aux normes comptables internationales approuvées par l'I.A.S.C. (International Accounting Standards Committee) ;

- aux normes européennes (7e Directive du Conseil des Communautés européennes).

### Introduction : approche de la consolidation

L'accroissement des activités d'une entreprise peut se réaliser sous des formes d'organisation différentes, telles que :

- le développement de services spécialisés ou la création de succursales pour décentraliser les décisions et déterminer les responsabilités de gestion ;

- le traitement d'opérations faites en commun par l'intermédiaire de sociétés en participation, de groupements d'intérêt économique, de groupements momentanés d'entreprises ;

- l'absorption d'entreprises déjà existantes, en appui ou en complément des activités exercées (fusion, apports partiels d'actif...) ;

- l'acquisition d'une partie seulement du capital d'autres entreprises de façon à donner à l'entreprise acheteuse, dite entreprise dominante, une influence prépondérante ou notable dans le contrôle et, par conséquent, dans les décisions que lesdites entreprises sont appelées à prendre pour leur gestion.

Ce processus aboutit à réunir toutes ces entreprises, dominante comme dominées, dans un ensemble économique plus large dit "ensemble consolidé".

Par rapport à la société dominante, la constitution de cet ensemble présente deux caractères principaux :

- absence d'unité juridique, puisque le champ des activités exercées se répartit entre des entreprises distinctes qui ont leur existence propre et un résultat autonome. En outre, les capitaux propres et les résultats de l'ensemble appartiennent pour partie à la société dominante, pour partie à des "minoritaires" ;

- unité économique effective en raison de la dépendance des autres entreprises vis-à-vis d'elle et parce qu'elle assure l'unité de direction et demeure le centre de décision de l'ensemble consolidé.

Il s'avère que les données comptables personnelles de chaque entreprise incorporée dans l'ensemble consolidé, ajoutées les unes aux autres, ne reflètent pas fidèlement vis-à-vis des tiers la situation économique réelle de l'entité ainsi constituée. Il est donc nécessaire de recourir à l'établissement de comptes communs, dits comptes consolidés qui, regroupés dans des états financiers de synthèse, permettront de présenter le patrimoine, la situation financière et le résultat des entreprises incluses dans l'ensemble consolidé, *comme s'il s'agissait d'une seule entreprise,* quelle que soit, par ailleurs, la forme juridique de ces entreprises.

Conçu dans cette optique unitaire, l'ensemble consolidé doit respecter pour l'établissement de ses comptes les règles et conventions comptables retenues en matière de comptes personnels des entreprises, sous réserve des aménagements indispensables résultant des caractéristiques propres aux comptes consolidés.

## SECTION 1 : PRINCIPES GENERAUX

### A – OBLIGATION D'ETABLIR LES COMPTES CONSOLIDES

#### 1. Rappel des textes

**Article 74 (1er alinéa)**

*Toute entreprise qui a son siège social ou son activité principale dans l'un des Etats-parties et qui contrôle de manière exclusive ou conjointe une ou plusieurs autres entreprises, ou qui exerce sur elles une influence notable, établit et publie chaque année les états financiers consolidés de l'ensemble constitué par toutes ces entreprises, ainsi qu'un rapport sur la gestion de cet ensemble.*

**Article 75**

*L'établissement et la publication des états financiers consolidés sont à la charge des organes d'administration, de direction ou de surveillance de l'entreprise dominante de l'ensemble consolidé, dite entreprise consolidante.*

**Article 76**

*L'obligation de consolidation subsiste même si l'entreprise consolidante est elle-même sous contrôle exclusif ou conjoint d'une ou de plusieurs entreprises ayant leur siège social et leur activité principale en dehors de l'espace OHADA[1]. L'identité de cette ou de ces entreprises est signalée dans l'État annexé des états financiers personnels de la société consolidante de l'espace OHADA et dans celui de l'ensemble de cet espace consolidé.*

**Article 77**

*Les entreprises dominantes de l'espace OHADA, qui sont elles-mêmes sous le contrôle d'une autre entreprise de cet espace soumise à une obligation de consolidation, sont dispensées de l'établissement et de la publication de comptes consolidés.*

*Toutefois, cette exemption ne peut être invoquée :*

- *si les deux entreprises ont leur siège social dans deux régions différentes de l'espace OHADA ;*
- *si l'entreprise fait appel public à l'épargne ;*
- *si des états financiers consolidés sont exigés par un ensemble d'actionnaires représentant au moins le dixième du capital de l'entreprise dominante.*

#### 2. Cas particuliers : groupes dont l'entreprise dominante a son siège social et ses activités principales à l'extérieur de l'espace OHADA

**L'obligation d'établir des comptes consolidés demeure dans le cas d'un sous-groupe dominé par une entreprise située dans cet espace et elle-même contrôlée de manière exclusive ou conjointe par une ou plusieurs entreprises ayant leur siège social et leur activité principale en dehors des Etats-parties. Une consolidation doit alors être établie au niveau des sous-groupes, et l'entreprise consolidante doit indiquer en annexe de ses comptes individuels ainsi qu'en annexe de ses comptes consolidés l'identité des entreprises qui la contrôlent.**

**Si plusieurs entreprises n'ont pas de lien de participation entre elles, mais font partie d'un même groupe d'entreprises dont la maison mère se situe à l'extérieur de l'espace OHADA, l'établissement d'une sous-consolidation regroupant l'ensemble des entreprises du groupe situé dans les Etats-parties s'impose ("consolidation horizontale" ou "comptes combinés"). Dans un tel cas, la désignation de l'entreprise consolidante est laissée à l'initiative des responsables du groupe.**

### B — EXEMPTIONS : GROUPES DE DIMENSION MODESTE

#### 1. Rappel des textes

**Article 95**

*Sont consolidés les ensembles d'entreprises dont le chiffre d'affaires et l'effectif moyen de travailleurs dépassent, pendant deux exercices successifs, des limites minimales fixées par les autorités compétentes.*

*Ces limites sont établies sur la base des derniers états financiers arrêtés par les entreprises incluses dans la consolidation.*

#### 2. Détermination des seuils

**Dans un souci d'allégement des obligations qui résultent pour les entreprises consolidantes de l'établissement de comptes consolidés, les ensembles d'entreprises dont l'importance est réduite sont dispensés de produire ces comptes.**

[1] Espace économique formé par les Etats-Parties à l'acte uniforme.

**Les critères d'exemption sont établis en fonction du chiffre d'affaires et de l'effectif moyen des travailleurs constatés pour l'ensemble consolidé pendant deux exercices successifs. Ils ne doivent pas dépasser l'une et l'autre des limites suivantes : 500 000 000 FCFA de chiffre d'affaires consolidé et 100 travailleurs. Pour l'appréciation de cette disposition, le calcul des chiffres limites est fait à partir des derniers comptes annuels arrêtés par les entreprises entrant dans l'ensemble consolidable.**

**C.— AUTRES CAS D'EXEMPTIONS**

**Société dominante d'un sous-groupe, elle-même filiale d'une société dominante située dans la même "région de l'espace OHADA".**

**Sont exemptées de l'obligation d'établir et de publier des comptes consolidés les entreprises dominantes qui sont elles-mêmes sous le contrôle d'une entreprise de l'espace OHADA soumise à l'obligation d'effectuer une consolidation.**

**Toutefois, cette exemption ne joue pas dans les cas suivants :**

- **les deux entreprises ont leur siège social dans deux régions différentes de l'espace OHADA ;**
- **l'entreprise fait appel public à l'épargne (émission de valeurs mobilières inscrites à la cote officielle des Bourses de valeurs, émissions de titres de créances négociables...) ;**
- **les actionnaires représentant au moins le dixième du capital demandent l'établissement de comptes consolidés ;**
- **la personne morale dont l'entreprise est filiale n'établit pas ou ne publie pas de comptes consolidés selon les dispositions prévues par le Système Comptable OHADA (hypothèse a priori exclue, compte tenu des obligations édictées à l'article 74, 1er alinéa, et de la définition de l'entreprise dans l'Acte uniforme).**

## SECTION 2 : PERIMETRE ET METHODES DE CONSOLIDATION

### A — TYPES DE CONTROLE

**1. Rappel des textes**

**Article 78**

*Le contrôle exclusif par une entreprise résulte :*

- *soit de la détention directe ou indirecte de la majorité des droits de vote dans une autre entreprise ;*
- *soit de la désignation, pendant deux exercices successifs, de la majorité des membres des organes d'administration, de direction ou de surveillance d'une autre entreprise ; l'entreprise consolidante est présumée avoir effectué cette désignation lorsqu'elle a disposé au cours de cette période, directement ou indirectement, d'une fraction supérieure à quarante pour cent des droits de vote, et qu'aucun autre associé ne détenait, directement ou indirectement, une fraction supérieure à la sienne ;*
- *soit du droit d'exercer une influence dominante sur une entreprise en vertu d'un contrat ou de clauses statutaires, lorsque le droit applicable le permet et que l'entreprise consolidante est associée de l'entreprise dominée.*

*Le contrôle conjoint est le partage du contrôle d'une entreprise exploitée en commun par un nombre limité d'associés, de sorte que les décisions résultent de leur accord.*

*L'influence notable sur la gestion et la politique financière d'une autre entreprise est présumée lorsqu'une entreprise dispose, directement ou indirectement, d'une fraction au moins égale au cinquième des droits de vote de cette autre entreprise.*

**2. Pourcentage de contrôle et types de contrôle**

**Le pourcentage de contrôle traduit le lien de dépendance directe ou indirecte, entre l'entreprise consolidante et une autre entreprise. Il est exprimé en pourcentage des droits de vote, et sert à déterminer :**

- **les entreprises qui doivent être incluses dans le périmètre de consolidation,**
- **la méthode de consolidation à appliquer.**

**Le pourcentage de contrôle ne doit pas être assimilé au pourcentage d'intérêts qui**

représente la part de capital détenue, directement ou indirectement, par une entreprise d'un groupe sur une autre entreprise du même groupe.

Dans le cadre des opérations de consolidation d'un groupe d'entreprises, on distingue trois types de contrôle :

- le contrôle exclusif ;
- le contrôle conjoint ;
- l'influence notable.

Les entreprises qui n'entrent pas dans l'une de ces trois catégories ne peuvent pas faire partie du périmètre de consolidation (sauf cas particuliers concernant les comptes combinés ou les sous-consolidations horizontales).

**Le contrôle exclusif** résulte de la détention directe ou indirecte par l'entreprise consolidante de la majorité des droits de vote aux Assemblées générales ordinaires ou organes de décision équivalents d'une entreprise entrant dans l'ensemble à consolider.

Dans certains cas, cette majorité n'est pas nécessaire. En effet, le contrôle exclusif est présumé lorsque l'entreprise consolidante est seule à disposer d'une fraction supérieure à quarante pour cent des droits de vote et a eu, à ce titre, le pouvoir de désigner, pendant deux exercices successifs, la majorité des membres des organes d'administration, de direction, de surveillance ou organes de décision équivalents d'une entreprise à consolider.

Le contrôle exclusif peut aussi résulter du pouvoir de l'entreprise consolidante de diriger les politiques financières et de gestion d'une entreprise en vertu d'un contrat ou de clauses particulières à condition que le droit applicable le permette et que la société consolidante soit actionnaire ou associée de l'entreprise dominée.

**Le contrôle conjoint** d'une entreprise implique pour la société consolidante qu'aucune décision importante ne soit prise sans l'accord de tous les associés ou partenaires, entre lesquels il y a donc partage de l'influence dominante exercée sur les sociétés concernées.

**L'influence notable** de la société consolidante sur une entreprise est présumée si la première dispose directement ou indirectement d'une fraction au moins égale au cinquième des droits de vote de la seconde.

Toutefois, la société consolidante a la possibilité de démontrer :

- soit que l'influence notable est exercée avec une participation aux droits de vote inférieure à vingt pour cent,
- soit qu'un pourcentage supérieur à vingt pour cent est insuffisant pour exercer une influence notable.

Les éléments permettant de caractériser l'exercice d'une influence notable sur une entreprise peuvent être recherchés dans les faits suivants :

- participation aux prises de décision importante ou fourniture d'informations techniques essentielles à l'activité de l'entreprise,
- représentation dans les organes de direction,
- possibilité d'influencer la politique financière,
- prise en compte de l'intégration économique des entreprises concernées : échange de cadres et de dirigeants, etc.

## B — PERIMETRE DE CONSOLIDATION

### 1. Rappel des textes

**Article 96**

*Sont laissées en dehors du champ d'application de la consolidation les entreprises pour lesquelles des restrictions sévères et durables remettent en cause, substantiellement, soit le contrôle ou l'influence exercés sur elles par l'entreprise consolidante, soit leurs possibilités de transfert de fonds.*

*Il peut en être de même pour les entreprises dont :*

- *les actions ou parts ne sont détenues qu'en vue de leur cession ultérieure ;*
- *l'importance est négligeable par rapport à l'ensemble consolidé.*

*Toute exclusion de la consolidation d'entreprises entrant dans les catégories visées dans cet article doit être justifiée dans l'Etat annexé de l'ensemble consolidé.*

**Article 97**

*L'absence d'information ou une information insuffisante relative à une entreprise entrant dans le périmètre de consolidation ne remet pas en cause*

*l'obligation pour la société dominante d'établir et de publier des comptes consolidés. Dans ce cas exceptionnel, elle est tenue de signaler le caractère incomplet des comptes consolidés.*

**2. Détermination du périmètre de consolidation**

On appelle périmètre de consolidation l'ensemble des entreprises dont les comptes annuels sont pris en considération pour l'établissement des comptes du groupe.

Le périmètre de consolidation circonscrit le champ d'application à l'ensemble consolidé de la technique de consolidation. Il est délimité en fonction de la nature et de l'importance des liens existants entre l'entreprise consolidante et les entreprises sur lesquelles elles peuvent soit exercer un contrôle exclusif ou conjoint, soit disposer d'une influence notable.

Sur le plan pratique, la détermination du périmètre de consolidation s'effectue généralement en respectant au moins les deux étapes suivantes :

a) Détermination des pourcentages d'intérêts et des pourcentages de contrôle détenus par l'entreprise consolidante dans les entreprises à consolider

- les pourcentages d'intérêts correspondent à la quote-part des droits financiers de l'entreprise consolidante dans chacune des autres entreprises,
- les pourcentages de contrôle correspondent à la quote-part des droits de vote détenus par l'entreprise consolidante dans chacune des autres entreprises.

b) Fixation du périmètre de consolidation

Pour fixer le périmètre de consolidation, il faut :

- déterminer le type de contrôle exercé par l'entreprise consolidante sur les autres entreprises consolidables à l'aide du calcul des pourcentages de contrôle et autres informations nécessaires ;
- dresser la liste de toutes les entreprises consolidables dans l'ensemble à consolider ;
- exclure, le cas échéant, les entreprises consolidables qui doivent ou peuvent ne pas être consolidées.

**3. Exclusion du périmètre de consolidation**

Sont obligatoirement exclues de la consolidation les entreprises dont des restrictions sévères et durables remettent en cause substantiellement :

- le contrôle ou l'influence exercées sur elles par la société consolidante ;
- les possibilités de transfert de fonds à la société consolidante.

Toutefois, les pertes liées à ces entités et qui pourraient éventuellement incomber au groupe devront être prises en considération dans les comptes consolidés.

Exceptionnellement, des comptes consolidés pourront être établis par un groupe en excluant certaines entités du groupe sur la base d'un des deux critères suivants :

- entités qui, prises ensembles ou séparément, ne présentent qu'un intérêt négligeable au regard de l'objectif d'image fidèle donnée par les comptes consolidés. Dans ce cas, les motifs d'exclusion doivent être clairement définis et précisés dans l'Etat annexé consolidé ;
- entités sur lesquelles l'entité consolidante n'exerce qu'un contrôle temporaire, dûment justifié par un acte écrit, un contrat, ou tout autre élément probant ;
- titres acquis dans une optique de placement, et qui ne sont détenus qu'en vue de leur revente dans un bref délai ;
- titres détenus pour le compte de tiers extérieurs au groupe (opérations de portage).

Aucune entité appartenant à un groupe ne peut être exclue du périmètre de consolidation de ce groupe sur la base d'autres critères que ceux mentionnés précédemment.

En particulier, ne constituent pas des motifs d'exclusion :

- le fait pour une entité d'exercer une activité différente de celle des autres sociétés du groupe (les états consolidés pourront toutefois faire apparaître distinctement les informations propres à chaque branche d'activités) ;

- le fait pour une entité de relever d'un statut juridique, d'une nationalité ou d'une localisation différente de celle des autres sociétés du groupe ou de la maison mère.

**Cas particuliers : absence d'informations ou informations insuffisantes sur une entreprise du groupe.**

Dans le cas exceptionnel où, pour une entité faisant partie du groupe, les informations nécessaires à sa prise en compte dans la consolidation ne pourraient pas être obtenues, l'obligation d'établir des comptes consolidés subsiste au niveau de la société consolidante. Les états consolidés établis dans ces conditions devront être revêtus de la mention "Situation provisoire incomplète", et les principales informations chiffrées concernant l'entité exclue ainsi que les motifs de son exclusion devront être précisés dans l'État annexé consolidé.

Le commissaire aux comptes, appelé à se prononcer sur les comptes consolidés, doit tenir compte du caractère incomplet des comptes consolidés ainsi établis, et apprécier l'incidence sur la présentation globale du groupe.

**4. Variations du périmètre de consolidation**

Les variations au cours d'exercices successifs des pourcentages de contrôle introduisent des modifications dans le périmètre de consolidation :

*a) Une augmentation du pourcentage de contrôle peut aboutir pour l'entreprise dont les titres sont acquis :*

- au maintien hors du périmètre de consolidation, notamment parce que le pourcentage acquis reste insuffisant pour donner à l'entreprise consolidante le pouvoir d'exercer un contrôle ou une influence notable sur la société émettrice ;
- à l'entrée dans le périmètre de consolidation selon l'une des trois méthodes applicables : mise en équivalence, intégration proportionnelle, intégration globale ;
- au changement de méthode de consolidation consécutif au changement dans le degré de contrôle ou d'influence exercé par l'entreprise consolidante ;
- au maintien dans le périmètre de consolidation, sans changement de méthode de consolidation.

*b) Une réduction du pourcentage de contrôle conduit à l'une des conséquences suivantes :*

- maintien hors du périmètre, dans l'hypothèse notamment où le pourcentage détenu précédemment était déjà insuffisant pour conférer à l'entreprise consolidante un pouvoir de contrôle ou une influence notable ;
- sortie du périmètre de consolidation, le pourcentage détenu à la suite de la diminution ne conférant plus au détenteur des titres un pouvoir de contrôle ou une influence notable dans l'entreprise émettrice ;
- changement de méthode de consolidation, pour tenir compte du changement dans le degré d'influence ou de contrôle exercé par l'entreprise consolidante ;
- maintien dans le périmètre de consolidation, sans changement de méthode de consolidation.

L'entrée et la sortie de nouvelles entreprises modifiant le périmètre de consolidation, l'entreprise consolidante doit fournir dans l'Etat annexé les renseignements qui rendent significative la comparaisôn des comptes consolidés successifs.

Une entreprise est prise en compte dans la consolidation à la date où elle est contrôlée ou soumise à influence notable et cesse d'être incluse dans la consolidation à la date où ce contrôle ou cette influence disparaît.

Lors de l'acquisition d'une entreprise consolidée, l'excédent du coût d'acquisition des titres sur la quote-part de capitaux propres correspondante, appelé écart de première consolidation examiné au paragraphe ci-après, est inscrit à l'actif du bilan consolidé et réparti dans plusieurs postes. L'entrée dans l'ensemble consolidé d'une entreprise acquise n'a donc aucun effet au moment de l'acquisition sur les capitaux propres de cet ensemble.

Lors de la cession totale ou partielle d'une entreprise consolidée, conduisant à une sortie du périmètre ou à une modification de la méthode, une plus-value ou une moins-value de

cession est dégagée et inscrite au compte de résultat consolidé.

## C — METHODES DE CONSOLIDATION

### 1. Rappel des textes

**Article 80**

*Les comptes des entreprises placées sous le contrôle exclusif de l'entreprise consolidante sont consolidés par intégration globale.*

*Les comptes des entreprises contrôlées conjointement avec d'autres associés par l'entreprise consolidante sont consolidés par intégration proportionnelle.*

*Les comptes des entreprises sur lesquelles l'entreprise consolidante exerce une influence notable sont consolidés par mise en équivalence.*

**Article 81**

*Dans l'intégration globale, le Bilan consolidé reprend les éléments du patrimoine de l'entreprise consolidante, à l'exception des titres des entreprises consolidées à la valeur comptable desquels sont substitués les différents éléments actifs et passifs constitutifs des capitaux propres de ces entreprises déterminés d'après les règles de consolidation.*

*Dans l'intégration proportionnelle est substituée à la valeur comptable de ces titres la fraction représentative des intérêts de l'entreprise consolidante — ou des entreprises détentrices — dans les différents éléments actifs et passifs constitutifs des capitaux propres de ces entreprises déterminés d'après les règles de consolidation.*

*Dans la mise en équivalence est substituée à la valeur comptable des titres détenus la part qu'ils représentent dans les capitaux propres, déterminée d'après les règles de consolidation des entreprises concernées.*

### 2. Mode d'établissement de la consolidation

**La consolidation est la technique utilisée pour établir les comptes consolidés. Elle est à la charge des organes d'administration, de direction ou de surveillance de l'entreprise dominante de l'ensemble consolidé.**

**La consolidation se fait à partir des comptes de l'entreprise consolidante.**

**Elle consiste :**

- **au bilan, à substituer au montant des titres de participation détenus la part de capitaux propres, y compris la quote-part du résultat de l'exercice, correspondant à ces titres dans les entreprises émettrices ;**
- **dans le compte de résultat, à substituer aux opérations de la société consolidante celles réalisées par l'ensemble consolidé, en excluant les opérations traitées entre elles par les entreprises faisant partie de cet ensemble.**

**Techniquement, la substitution peut se faire selon trois méthodes, dont la deuxième n'est qu'une variante de la première :**

**a) en remplaçant le montant des titres de participation, détenus par l'entreprise consolidante, par la totalité des éléments constitutifs du patrimoine et des résultats de chacune des entreprises émettrices, après élimination des opérations internes, du fait du contrôle exclusif de l'entreprise consolidante sur ces entreprises.**

**Il s'agit alors d'une méthode d'intégration globale qui prend en compte les intérêts des tiers (intérêts minoritaires) ;**

**b) en intégrant les éléments constitutifs du patrimoine et des résultats de chacune des entreprises contrôlées proportionnellement aux pourcentages de détention, l'élimination des opérations internes s'effectuant également à partir de ces pourcentages, lorsque les titres sont détenus en commun par la société consolidante et d'autres entreprises et que la société consolidante partage en accord avec elles le pouvoir de direction.**

**Il s'agit alors d'une méthode d'intégration proportionnelle qui ne prend pas en compte les intérêts des tiers puisqu'un partage est institué au niveau des comptes entre les entreprises exerçant conjointement un contrôle exclusif sur une même entreprise ;**

**c) en remplaçant la valeur nette comptable des titres de participation, détenus par l'entreprise consolidante par le montant des capitaux propres, résultat de l'exercice compris, auquel correspondent les titres des entreprises émettrices.**

**Il s'agit alors d'une méthode de mise en équivalence de la valeur des titres détenus dans la mesure où l'entreprise consolidante exerce une influence notable sur la gestion et la politique financière des entreprises émettrices.**

## SECTION 3 : ECART DE PREMIERE CONSOLIDATION

### A — RAPPEL DES TEXTES

**Article 82**

*L'écart de première consolidation est constaté par différence entre le coût d'acquisition des titres d'une entreprise consolidée et la part des capitaux propres que représentent ces titres pour la société consolidante, y compris le résultat de l'exercice acquis à la date d'entrée de la société dans le périmètre de consolidation.*

*L'écart de première consolidation d'une entreprise est en priorité réparti dans les postes appropriés du bilan consolidé sous forme "d'écarts d'évaluation" ; la partie non affectée de cet écart est inscrite à un poste particulier d'actif ou de passif du bilan consolidé constatant un "écart d'acquisition".*

*L'écart non affecté est rapporté aux comptes de résultat, conformément à un plan d'amortissement ou de reprise de provisions.*

**Article 83**

*Lorsque l'écart de première consolidation ne peut être ventilé par suite de l'ancienneté des entreprises entrant pour la première fois dans le périmètre de l'ensemble consolidé, cet écart peut être imputé directement sur les capitaux propres consolidés à l'ouverture de l'exercice d'incorporation de ces entreprises.*

*Toutes explications sur le traitement de l'écart susvisé doivent être données dans l'État annexé consolidé.*

### B — DETERMINATION DE L'ECART DE PREMIERE CONSOLIDATION

**A l'entrée d'une entreprise pour la première fois dans le périmètre de consolidation, la différence constatée entre le coût d'acquisition de ces titres et la part revenant à l'entreprise détentrice dans ses capitaux propres, y compris le résultat de l'exercice acquis à la date d'entrée, est appelée "Ecart de première consolidation".**

**Les capitaux propres sont ceux qui apparaissent après que des reclassements et des retraitements aient été effectués pour que soient respectées les règles de présentation et d'évaluation utilisées pour l'ensemble consolidé.**

**L'analyse de l'écart de première consolidation permet de distinguer :**

- **d'une part, des "Ecarts d'évaluation" positifs ou négatifs afférents à certains éléments identifiables qui sont ainsi réestimés à partir de leur valeur comptable pour les amener à la valeur retenue pour la détermination de la valeur globale de l'entreprise ;**
- **d'autre part, un solde non affecté qui est intitulé "Ecart d'acquisition" :**
  - **positif, il est inscrit à l'actif du bilan,**
  - **négatif, il est au passif.**

**L'écart d'acquisition, s'il est positif, représente ou comprend la fraction du prix payé en contrepartie des avantages que procure la prise de contrôle de l'entreprise : élimination d'une entreprise concurrente, assurance d'un approvisionnement ou d'un débouché, amélioration des conditions de production, expansion à l'étranger...**

**S'il est négatif, l'écart d'acquisition correspond soit à une prévision de perte ou de défaut de rendement, soit, le cas échéant, à une plus-value potentielle du fait d'une acquisition effectuée dans des conditions avantageuses.**

**Lorsque l'écart de première consolidation ne peut être réparti entre ses différents composants, il est admis, par mesure de simplification, qu'il soit porté pour la totalité de son montant au poste "Ecart d'acquisition".**

**S'il n'a pas été établi de bilan à la date d'acquisition des titres, peuvent être pris en considération pour le calcul de l'écart de première consolidation :**

- **soit une situation provisoire ;**
- **soit le dernier bilan corrigé des résultats réalisés entre la date du bilan et la date de prise de participation et, s'il y a lieu, des distributions de dividendes effectuées au cours de cette période.**

**Lorsque la prise de participation s'est opérée par voie d'achats successifs de titres, l'entreprise n'entre dans le périmètre de consolidation que lors de la prise de contrôle**

effectif. Pour déterminer l'écart de première consolidation, il convient de remonter à l'acquisition du premier lot, si cette dernière a été effectuée avec l'intention d'obtenir le contrôle.

L'écart d'acquisition et éventuellement les écarts d'évaluation sur éléments identifiables doivent être mentionnés dans l'État annexé de l'exercice au cours duquel la première consolidation a été effectuée.

Ces dispositions ne s'appliquent pas aux actions ou aux parts de l'entreprise consolidante rachetées soit par elle-même, soit par une autre entreprise consolidée. Ces actions ou parts sont traitées selon l'objet du rachat de la manière suivante :

- lorsque le rachat est effectué en vue d'une opération de courte durée (exemple : attribution aux salariés, soutien du cours de Bourse, placement de trésorerie...), les titres sont maintenus à l'actif consolidé dans les titres de placement ;
- lorsque le rachat est effectué en vue d'une possession durable (exemples : auto-contrôle, retrait d'un actionnaire important...), les titres sont portés distinctement en diminution des capitaux propres consolidés.

La constatation d'écarts d'évaluation positifs ne doit pas avoir pour conséquence, sauf cas exceptionnels dûment justifiés dans l'État annexé, de faire apparaître un écart d'acquisition négatif.

Lorsque l'entreprise est intégrée globalement, l'écart d'évaluation affecté à la réestimation de ses éléments patrimoniaux peut porter sur leur valeur totale. Dans ce cas, la différence qui en résulte est partagée entre les intérêts de l'entreprise détentrice et les intérêts minoritaires. En revanche, l'écart d'acquisition ne concerne que l'entreprise détentrice.

**Cas particulier : première consolidation d'un ancien groupe**

La reconstitution de l'écart de première consolidation, qui oblige à retrouver et à analyser les valeurs d'acquisition de chaque entreprise à la date à laquelle elles sont entrées dans le groupe, risque d'être irréalisable lors d'une première consolidation d'un groupe ancien. Dans ce cas, les écarts de première consolidation pourront être imputés sur la situation nette d'ouverture.

Ce traitement dérogatoire, qui n'est possible que lors d'une première consolidation d'un groupe ancien, doit faire l'objet d'une analyse et d'une explication dans l'État annexé consolidé.

## C — EVOLUTION DE L'ECART DE PREMIERE CONSOLIDATION

L'écart de première consolidation est, sauf réévaluation périodique ou permanente, traité comme suit :

*a)* lorsque le pourcentage de participation dans l'entreprise est resté inchangé, les corrections apportées à son bilan, lors de son entrée dans le périmètre de consolidation, sont maintenues et les dépréciations par voie d'amortissements ou de provisions sont calculées sur la base des valeurs d'entrée ;

*b)* lorsque le pourcentage de participation dans l'entreprise a subi une modification depuis la précédente consolidation :

- si l'écart de première consolidation a pu être ventilé, les écarts d'évaluation ne sont pas remis en cause. En revanche, l'écart d'acquisition est traité comme suit :

• en cas d'acquisition de titres, un nouvel écart d'acquisition vient s'ajouter à l'écart antérieur : l'opération s'analyse comme un rachat d'intérêts minoritaires ;

• en cas de cession partielle de titres, la plus ou moins-value de cession est égale, en consolidation, à la différence entre le prix de cession et le montant des intérêts minoritaires engendrés par l'opération, rectifiée s'il y a lieu de l'écart d'acquisition afférent aux titres cédés ;

• en cas de déconsolidation, entraînée par une perte de contrôle ou d'influence notable, celle-ci est sans incidence sur les capitaux propres et le résultat ;

- si l'écart de première consolidation n'a pas été ventilé, un nouvel écart d'acquisition est constaté lors de chaque acquisition et l'écart antérieurement constaté est soldé en cas de cession ou de déconsolidation.

### D — AMORTISSEMENT DE L'ECART DE PREMIERE CONSOLIDATION

*a) Les écarts d'évaluation*

**Les écarts d'évaluation affectés font, par le compte de résultat, l'objet de dépréciation par voie d'amortissements ou de provisions, le cas échéant, conformément aux règles applicables aux biens concernés.**

*b) L'écart d'acquisition*

**• s'il est positif, il est amorti, sans exception, selon un plan d'amortissement, dont la durée doit refléter, aussi raisonnablement que possible, les hypothèses retenues et les objectifs fixés lors de l'acquisition et doit pouvoir être justifié sur le plan économique, compte tenu du secteur d'activité (amortissement sur 1 à 5 ans, qui peut être porté exceptionnellement à 20 ans maximum).**

**• s'il est négatif, il est repris au compte de résultat :**

- **soit pour compenser une faiblesse attendue et constatée des résultats de l'entreprise consolidée ;**
- **soit pour couvrir des charges ou des moins-values d'évaluation non affectées, prévues lors de la prise de participation, et constatées au résultat ;**
- **soit selon le plan de reprise de provision en cas de plus-value potentielle.**

**Des précisions sur les modalités de reprise doivent être données dans l'Etat annexé consolidé.**

## SECTION 4 : RETRAITEMENTS DES COMPTES DES ENTREPRISES CONSOLIDEES

### A — RAPPEL DES TEXTES

**Article 98**

*Les entreprises entrant dans la consolidation sont tenues de faire parvenir à l'entreprise consolidante les informations nécessaires à l'établissement des comptes consolidés.*

*Si la date de clôture de l'exercice d'une entreprise comprise dans la consolidation est antérieure de plus de trois mois à la date de clôture de l'exercice de consolidation, ceux-ci sont établis sur la base de comptes intérimaires contrôlés par un commissaire aux comptes ou, s'il n'en est point, par un professionnel chargé du contrôle des comptes.*

**Article 86 (extraits)**

*La consolidation impose :*

*"a) le classement des éléments d'actif et de passif ainsi que des éléments de charges et de produits des entreprises consolidées par intégration, selon le plan de classement retenu pour la consolidation" ;*

*"b) l'élimination de l'incidence sur les comptes des écritures passées pour la seule application des législations fiscales."*

*"L'entreprise consolidante peut omettre d'effectuer certaines des opérations décrites au présent article, lorsqu'elles sont d'incidence négligeable sur le patrimoine, la situation financière et le résultat de l'ensemble constitué par les entreprises comprises dans la consolidation."*

**Article 87**

*L'écart constaté d'un exercice à l'autre et qui résulte de la conversion en unités monétaires légales du pays des comptes d'entreprises étrangères est, selon la méthode de conversion retenue, inscrit distinctement soit dans les capitaux propres consolidés, soit au compte de résultat consolidé.*

### B — RETRAITEMENTS D'HOMOGENEITE

**1. Principes**

**Les opérations de consolidation sont effectuées à partir des comptes personnels de chaque entreprise qui entre dans le périmètre de consolidation. Ces comptes personnels doivent être présentés et évalués sur des bases homogènes.**

**En conséquence, la première étape du processus de consolidation impose à l'entreprise consolidante l'obligation de retraiter, pour les rendre homogènes, certaines opérations traitées de façon différente dans les entreprises consolidées, sauf si l'incidence sur le patrimoine, la situation financière et le résultat consolidés est négligeable.**

Il convient de définir un plan comptable de consolidation fixant les règles et les méthodes d'évaluation et de classement retenues au niveau consolidé. En principe, les règles et méthodes utilisées dans les comptes personnels de l'entreprise consolidante servent de base à l'harmonisation souhaitée.

L'application des règles d'évaluation homogènes est nécessaire dès lors qu'une situation se présente de façon similaire dans plusieurs entreprises consolidées. A l'inverse, cette application peut se trouver limitée dès lors que certaines entreprises exercent leurs activités dans des secteurs ou des zones géographiques qui présentent des caractéristiques économiques propres.

Dans certains cas, il peut s'avérer difficile d'apprécier, du point de vue des règles comptables, le caractère spécifique d'une activité exercée par l'ensemble des entreprises consolidées. Le choix peut s'exercer en faveur d'une méthode unique, acceptable pour les diverses activités (la priorité est donnée à l'homogénéité) ou en faveur de la juxtaposition de plusieurs méthodes différentes (la priorité est donnée à la pertinence). Dans les deux cas, le choix doit être motivé et le principe de permanence des méthodes doit être respecté.

Cependant, ces retraitements doivent être strictement limités aux options spécifiques de la consolidation que les contraintes légales ou fiscales interdisent de traduire dans les comptes personnels. Il faut en effet au préalable assurer une homogénéité dans l'établissement des comptes personnels des entreprises du groupe, dans le respect des législations et des réglementations propres à chaque entreprise (plan comptable commun, méthodes de valorisation homogènes...).

**2. Types de retraitement**

Les retraitements d'homogénéité peuvent concerner notamment :

- les méthodes et les durées d'amortissement d'immobilisations utilisées dans des situations comparables ;
- la politique de constitution des provisions pour dépréciation d'actifs et des provisions pour risques et charges ;
- la constitution de provisions pour retraite, dans la mesure ou la réglementation concernant les comptes individuels n'impose pas la constitution d'une telle provision ;
- les méthodes d'évaluation des stocks ;
- l'enregistrement des charges immobilisées ;
- les modalités de dégagement des résultats dans le cadre de contrat pluri-exercices ;
- le retraitement des contrats de crédit-bail et assimilés en vue de leur capitalisation, dans la mesure où la réglementation concernant les comptes personnels n'aurait pas imposé un tel retraitement.

**3. Incidence significative des retraitements effectués**

Dans le cadre d'opérations de consolidation, les retraitements à effectuer sur les comptes personnels des entreprises entrant dans le périmètre de consolidation doivent être limités. Les principes comptables fondamentaux étant les mêmes pour les comptes personnels et pour les comptes consolidés, seules les contraintes spécifiques peuvent justifier des évaluations différentes.

Par ailleurs, ces retraitements doivent être limités aux points qui ont une incidence significative sur les comptes consolidés. Des seuils de signification en deçà desquels les entités consolidées peuvent ne pas procéder au retraitement de leurs comptes personnels peuvent être définis. Ces seuils de signification, qui doivent être précisés dans l'Etat annexé des comptes consolidés, sont définis en fonction de l'incidence des retraitements envisagés sur le résultat, sur les capitaux propres et sur les postes concernés de l'ensemble consolidé.

**4. Date de clôture retenue pour l'établissement des états financiers consolidés**

Les comptes à incorporer dans les comptes consolidés sont, en principe, établis à la même date que ceux de l'entreprise consolidante et concernant la même période, donc en principe, le 31 décembre. Les entreprises entrant dans la consolidation sont tenues de faire parvenir à l'entreprise consolidante les informations nécessaires à l'établissement des comptes consolidés.

Lorsque les entreprises à consolider clôturent leur exercice à une date autre que celle qui est adoptée par l'entreprise consolidante, soit que la réglementation nationale l'impose, soit que

des raisons techniques ou financières le justifient, la consolidation est effectuée sur la base d'une situation et d'un résultat intérimaires établis dans les mêmes conditions que le bilan et le compte de résultat personnels. Cette disposition n'est applicable que si la date de clôture de l'exercice de l'entreprise à consolider est antérieure de plus de trois mois à la date de clôture choisie pour l'établissement des états financiers consolidés.

## C — ELIMINATION DES ECRITURES PASSEES POUR LA SEULE APPLICATION DES LEGISLATIONS FISCALES

Certaines opérations non justifiées économiquement sont comptabilisées par les entreprises en vue de bénéficier d'avantages fiscaux, le législateur subordonnant l'octroi d'économie d'impôts sur les bénéfices à leur comptabilisation. Dans ces conditions, au niveau consolidé, il convient d'éliminer l'incidence sur les comptes des écritures passées pour la seule application des législations fiscales et, notamment, pour ce qui concerne les subventions d'investissement, les provisions réglementées et l'amortissement des immobilisations.

Souvent, l'utilisation du terme" provision" par le législateur fiscal est impropre puisque les provisions réglementées ne sont pas toujours justifiées par l'existence de charges actuelles ou futures de l'entreprise. Elles présentent en fait le caractère de réserves, définitivement ou temporairement exonérées d'impôt.

Il en est de même pour les amortissements dérogatoires.

Les impôts différés y afférents doivent être déterminés et inscrits dans les comptes consolidés.

## D — CONVERSION EN FRANCS DES ETATS FINANCIERS DES ENTREPRISES ETRANGERES

Trois catégories d'entreprises étrangères peuvent être distinguées :

- celles qui disposent d'une autonomie économique et financière à l'égard des autres entreprises de l'ensemble consolidé ;
- celles qui constituent le prolongement à l'étranger des activités de l'entreprise consolidante et qui en sont étroitement dépendantes ;
- les entreprises situées dans les pays à forte inflation.

A chacune de ces trois catégories s'appliquent des règles de conversion différentes.

### 1. Entreprises étrangères autonomes

La méthode à utiliser est celle du cours de clôture, consistant :

- pour ce qui concerne le bilan, à convertir tous les postes de bilan au cours de clôture,
- pour le compte de résultat, à convertir les charges et les produits soit au cours de clôture, soit à un cours moyen.

Le cours moyen est généralement obtenu en faisant une moyenne des cours de change constatés pendant l'exercice.

La méthode du cours de clôture fait apparaître un écart de conversion qui provient de la conversion des capitaux propres d'ouverture de l'entreprise étrangère à un cours qui est différent de celui utilisé pour convertir ces mêmes capitaux propres d'ouverture lors de la consolidation des comptes de l'exercice précédent. Cet écart est affecté directement dans les capitaux propres consolidés au poste "écarts de conversion".

En cas d'utilisation du cours moyen, la différence entre le montant du résultat déterminé au cours de clôture lors de la conversion du bilan et le résultat calculé au cours moyen est également affecté dans les capitaux propres au poste "écarts de conversion".

### 2. Entreprises étrangères dépendantes

La méthode à utiliser est celle du cours historique selon laquelle :

- les éléments non monétaires du bilan et les postes du compte de résultat, qui en sont issus (dotations aux amortissements et aux provisions pour dépréciation), sont convertis au cours de change à la date d'entrée des éléments considérés dans le patrimoine de l'entreprise ;

- **les éléments monétaires du bilan sont convertis au cours de clôture ;**
- **les charges et les produits autres que ceux qui proviennent d'un élément non monétaire du bilan sont convertis au cours moyen de l'exercice. Ce cours moyen est déterminé dans les mêmes conditions que pour la méthode du cours de clôture (moyenne des cours de change constatée pendant l'exercice, sauf circonstances particulières permettant une meilleure approche économique).**

**Les écarts de conversion qui proviennent de l'utilisation de la méthode du cours historique sont affectés aux comptes de résultat consolidé dans un poste distinct.**

**3. Entreprises situées dans des pays à forte inflation**

**Pour les entreprises situées dans des pays à forte inflation, deux possibilités sont offertes :**

- **appliquer la méthode du cours historique qui maintient la valeur des immobilisations au coût de l'investissement apprécié en francs à la date de sa réalisation ;**
- **retraiter les comptes de l'entreprise étrangère, pour corriger les effets de l'inflation au moyen d'indices reflétant les variations générales des prix, et les convertir au cours de clôture.**

**Toutes informations significatives sur les méthodes de conversion retenues et l'analyse des écarts de conversion doivent être données dans l'Etat annexé consolidé.**

## SECTION 5 : OPERATIONS DE CONSOLIDATION

### A — RAPPEL DES TEXTES

**Article 86**

*La consolidation impose :*

*a) le classement des éléments d'actif et de passif ainsi que des éléments de charges et de produits des entreprises consolidées par intégration selon le plan de classement retenu pour la consolidation ;*

*b) l'élimination de l'incidence sur les comptes des écritures passées pour la seule application des législations fiscales ;*

*c) l'élimination des résultats internes à l'ensemble consolidé, y compris les dividendes ;*

*d) la constatation de charges, lorsque les impositions afférentes à certaines distributions prévues entre des entreprises consolidées par intégration ne sont pas récupérables, ainsi que la prise en compte des réductions d'impôts lorsque des distributions prévues en font bénéficier des entreprises consolidées par intégration ;*

*e) l'élimination des comptes réciproques des entreprises consolidées par intégration globale ou proportionnelle.*

*L'entreprise consolidante peut omettre d'effectuer certaines des opérations décrites au présent article, lorsqu'elles sont d'incidence négligeable sur le patrimoine, la situation financière et le résultat de l'ensemble constitué par les entreprises comprises dans la consolidation.*

**Article 92**

*Sont enregistrées au Bilan et au Compte de résultat consolidés les impositions différées résultant :*

*1 — du décalage temporaire entre la constatation comptable d'un produit ou d'une charge et son inclusion dans le résultat fiscal d'un exercice ultérieur ;*

*2 — des aménagements, éliminations et retraitements prévus à l'article 86 ;*

*3 — de déficits fiscaux reportables des entreprises comprises dans la consolidation, dans la mesure où leur imputation sur des bénéfices fiscaux futurs est probable.*

### B — METHODOLOGIE

**L'obtention des états financiers consolidés est le fruit d'une technique de consolidation qui peut être mise en œuvre de deux façons :**

- **une consolidation par paliers regroupant, au stade final, des sous-ensembles consolidés significatifs, dont le support intermédiaire est toujours une entreprise à consolider par intégration globale ;**

- une consolidation directe faisant l'économie des paliers de consolidation, mais nécessitant la prise en considération des deux types de pourcentages de détention : pourcentage de contrôle et pourcentage d'intérêts.

Quelle que soit la technique utilisée, les comptes consolidés gardent pour objectif de présenter le patrimoine, la situation financière et le résultat des entreprises comprises dans la consolidation comme s'il s'agissait d'une seule entreprise.

Cette conception du groupe comme une entreprise unique implique au plan méthodologique :

- de s'assurer que les comptes personnels de chaque entreprise sont présentés et évalués sur des bases homogènes, et d'effectuer éventuellement les retraitements nécessaires pour obtenir cette homogénéité ;

- d'effectuer les éliminations et les retraitements nécessaires pour atteindre l'objectif recherché :

- élimination des titres de participation figurant à l'actif de l'entreprise détentrice et des capitaux propres correspondant figurant au passif de l'entreprise consolidée ;
- amortissement des écarts de première consolidation ;
- élimination des opérations intra-groupe ;
- traitement des impôts différés de consolidation ;
- prise en compte des intérêts des minoritaires.

## C — ELIMINATION DES TITRES DE PARTICIPATION

Après cumul ligne à ligne des comptes personnels éventuellement retraités des entreprises consolidées, intégrés à ceux de l'entreprise consolidante, les titres de participation figurant à l'actif des entreprises détentrices doivent être éliminés par imputation sur la situation nette correspondante de l'entreprise consolidée.

Cette élimination des titres de la situation nette est effectuée en tenant compte :

- de l'écart de première consolidation (après distinction de l'écart d'évaluation et de l'écart d'acquisition) ;
- des intérêts des minoritaires dans les capitaux propres de la société consolidée.

Ainsi cette élimination nécessite la création de postes comptables spécifiques au niveau du bilan de l'ensemble consolidé :

- le compte **Intérêts minoritaires**, au passif, enregistre la quote-part détenue dans les capitaux propres des entreprises consolidées par les associés n'appartenant pas à l'ensemble consolidé,
- le compte **Ecart d'acquisition**, à l'actif, quel que soit son sens (positif ou négatif), doit faire l'objet d'un plan d'amortissement (ou de reprise) conforme à son affectation et à sa justification.

**Cas particuliers : société consolidée présentant une situation nette négative.**

- *Situation nette négative d'une société consolidée par mise en équivalence*

Une entreprise consolidante peut être amenée à constituer une provision pour risque au titre d'une société du groupe qui fait l'objet d'une consolidation dans le groupe par mise en équivalence dans le cas suivant : l'entité mise en équivalence présente une situation nette négative (montant des capitaux propres négatifs) ; l'entreprise consolidante pourrait être amenée à participer aux pertes au-delà de la valeur initiale des titres qu'elle détient sur cette entité.

Dans ce cas, la valeur des titres détenus par la société consolidante est ramenée à zéro, et une provision pour risque est constituée. Le montant de cette provision doit être au minimum égal à la quote-part du groupe dans les capitaux propres négatifs.

- *Situation nette négative d'une filiale*

Dans le cas où la filiale d'un groupe présente une situation nette négative, la part des pertes cumulées imputées aux associés ou actionnaires minoritaires extérieurs au groupe ne peut dépasser leur apport en capital dans la filiale concernée. L'excédent éventuel des pertes cumulées est imputable au groupe, sauf s'il existe une convention formelle entre le groupe ou l'entité concernée et les minoritaires par laquelle ces derniers s'engagent à participer aux pertes au-delà de leur apport en capital.

Les bénéfices ultérieurement réalisés par cette filiale seront imputés en priorité au groupe, à concurrence de l'excédent des pertes imputé précédemment.

## D — ELIMINATION DES OPERATIONS INTRA-GROUPE

L'incidence et le solde des opérations réalisées entre sociétés du groupe doivent être éliminés des comptes consolidés. Pour ces éliminations, il convient de distinguer les comptes effectivement réciproques au bilan et au compte de résultat des entités consolidées, dont l'élimination n'a pas d'incidence sur le résultat, et les autres opérations.

### 1. Opérations n'affectant pas le résultat consolidé

• *En cas d'intégration globale,* les créances et les dettes réciproques ainsi que les produits et les charges réciproques sont éliminés dans leur totalité.

• *En cas d'intégration proportionnelle,* chaque entreprise participante élimine les créances et les dettes de l'entreprise contrôlée conjointement qui la concerne, en principe dans la limite de son pourcentage de participation. La différence entre le montant ainsi éliminé et le montant de ces dettes et de ces créances est assimilée à une dette ou à une créance envers les autres entreprises participantes. Il en est de même pour ce qui concerne les produits et les charges réciproques.

Cette procédure est analogue à celle qui consiste, dans les entreprises exerçant par l'intermédiaire d'établissements ou de succursales ayant leur autonomie comptable, à neutraliser les opérations interétablissements ou succursales/siège pour obtenir les comptes personnels.

Ces éliminations effectuées, les comptes consolidés qui subsistent au bilan ne concernent plus que des tiers, extérieurs à l'ensemble consolidé. Les charges et les produits sont ceux traités avec des partenaires autres que ceux faisant partie dudit ensemble.

### 2. Opérations affectant le résultat consolidé

Les éliminations peuvent concerner :

- des profits internes non encore réalisés à l'échelle de l'ensemble consolidé, mais inclus dans des postes d'actif ou de passif d'entreprises en faisant partie. Il en est ainsi, par exemple, lorsqu'un bien non consommé par l'entreprise acheteuse figure dans ses stocks. Il convient alors d'éliminer du compte de résultat consolidé la marge sur coût de revient réalisée par l'entreprise cédante en créditant les comptes d'actifs concernés ;

- des dividendes reçus, provenant de bénéfices réalisés précédemment à la date d'entrée de l'entreprise dans l'ensemble consolidé, qui sont considérés comme une diminution du coût d'acquisition de la participation. De même, dans le cas de dividendes versés par des entreprises consolidées à la société consolidante, il convient de les annuler dans le résultat consolidé de l'ensemble et d'augmenter d'autant ses réserves. La diminution des réserves de l'entreprise verseuse est ainsi neutralisée du fait de la distribution prélevée sur ses résultats.

### 3. Méthodologie

Pour permettre l'élimination des opérations intra-groupe, il doit exister au sein du groupe d'entreprises une procédure formalisée qui permette :

- l'identification des comptes réciproques ;
- le rapprochement des comptes réciproques ;
- la règle précise d'ajustement des écarts en cas de litige.

### 4. Entreprises consolidées par mises en équivalence

Tous les comptes réciproques des entreprises entrant dans le périmètre de consolidation doivent faire l'objet d'*une procédure de confirmation et d'ajustement,* quelle que soit la méthode de consolidation pratiquée.

Cependant, pour les entreprises faisant l'objet d'une consolidation par *mise en équivalence, seules les opérations ayant une incidence sur le résultat sont éliminées :*

- dividendes ;
- marges sur stocks ;
- plus ou moins-values.

L'incidence de ces éliminations sur les intérêts des associés ou actionnaires minoritaires, directs et indirects, doit être constatée.

Il n'y a donc pas d'élimination au niveau des opérations concernant les postes Achats/Ventes, prestations de services reçues/fournies (chiffre d'affaires) frais financiers/produits financiers.

## E — IMPOTS DIFFERES DE CONSOLIDATION

### 1. Principe

Dans le cadre d'une consolidation, la comptabilisation des impôts différés est obligatoire. Elle consiste à tenir compte dans l'évaluation de la charge d'impôt sur les bénéfices du groupe consolidé des incidences fiscales liées :

- aux écritures de consolidation ;
- aux écritures de retraitement des comptes personnels des entreprises consolidées ;
- aux écarts entre le résultat comptable et le résultat fiscal des entreprises consolidées.

La charge d'impôt figurant dans les charges du groupe consolidé doit en effet refléter la charge imputable à l'exercice, et non la charge payée ou à payer au titre de cet exercice.

Par conséquent, les impôts différés à comptabiliser dans le cadre d'une consolidation résultent notamment :

- du décalage temporaire entre la constatation comptable d'un produit ou d'une charge et sa prise en compte dans le résultat fiscal d'un exercice ultérieur (ou antérieur) ;
- des retraitements d'homogénéité éventuellement appliqués aux comptes personnels d'entreprises consolidées et qui peuvent générer de nouveaux décalages temporaires entre la constatation comptable et la prise en compte au niveau du résultat fiscal ;
- de l'élimination de l'incidence des écritures passées pour la seule application des législations fiscales ;
- de certaines écritures de consolidation, en particulier celles relatives à l'élimination des résultats internes inclus dans les stocks et les immobilisations, par suite d'opérations internes à l'ensemble consolidé ;
- des déficits fiscaux reportables, y compris les amortissements différés des entreprises comprises dans la consolidation, dans la mesure où leur imputation sur les bénéfices fiscaux futurs est probable.

Le caractère probable doit être estimé avec prudence, c'est-à-dire en s'appuyant sur des documents prévisionnels vérifiables et faisant état d'hypothèses prudentes et cohérentes ;

- de la constatation de charges, lorsque des impositions afférentes à certaines distributions prévues ne sont pas récupérables, ainsi que de la prise en compte de réduction d'impôts du fait des distributions prévues.

Ces impôts différés sur écritures de consolidation doivent être pris en compte au niveau de la société du groupe concernée par le traitement, en tenant compte éventuellement de la situation particulière ou du régime particulier de cette société (société structurellement en perte, société non imposable...).

Les impositions différées peuvent, au niveau de chaque entreprise consolidée, être compensées entre elles : cette compensation ne peut être pratiquée que sur des impositions de même taux et s'annulant à des échéances proches.

Ainsi, bien que ces impositions différées suivent un traitement comptable autonome au niveau du groupe, il est cependant nécessaire de procéder à un examen de la situation fiscale différée de chaque entreprise pour appréhender la situation du groupe.

Par ailleurs, il ne peut y avoir compensation ou annulation au niveau consolidé entre les impositions différées des différentes entreprises consolidées.

### 2. Méthode d'application

La détermination du montant des impôts différés à la clôture d'un exercice est effectuée selon la méthode du **report variable**, sur la base du taux d'impôt en vigueur. Les impositions différées antérieures qui subsistent sont donc corrigées en fonction de ce nouveau taux.

La méthode retenue est indiquée dans l'Etat annexé consolidé.

**3. Présentation**

**Le solde des impositions différées actif et/ou passif, de même que la charge ou la réduction d'impôts, sont, s'ils paraissent significatifs, présentés distinctement au bilan et au compte de résultat. Pour ce dernier, ils affectent directement la provision pour impôt sur les bénéfices, qui fait cependant apparaître distinctement la charge ou la réduction d'impôt normalement exigible au titre de l'exercice, et la variation nette des impositions différées entre les deux exercices.**

## SECTION 6 : INFORMATIONS FINANCIERES CONSOLIDEES

### A — CONTENU DES ETATS FINANCIERS

**1. Rappel des textes**

**Article 79**

*Les états financiers consolidés comprennent le Bilan, le Compte de résultat, le Tableau financier des ressources et des emplois de l'exercice ainsi que l'Etat annexé.*

*Ils forment un tout indissociable et sont établis conformément aux règles et conventions retenues dans le Système Comptable OHADA..*

*Ils sont présentés conformément aux modèles fixés par le Système Comptable OHADA pour les comptes personnels des entreprises, Système normal, avec en complément les rubriques et postes spécifiques liés à la consolidation, notamment "Ecarts d'acquisition" et "Intérêts minoritaires".*

**2. Description**

**Les comptes consolidés comprennent :**

- **le Bilan ;**
- **le Compte de résultat consolidé ;**
- **le Tableau de financement, selon le modèle du tableau de financement du Système Comptable OHADA, avec certaines modifications dans la forme pour tenir compte des spécificités liées à la consolidation ;**
- **un État annexé, dans lequel doit figurer en particulier un tableau de variation du poste Intérêts minoritaires et du poste Capitaux propres entre le début et la fin de l'exercice.**

**Ces documents forment un tout indissociable. Les états financiers consolidés peuvent être présentés en milliers ou en millions d'unités monétaires légales, dans le but d'améliorer leur lisibilité.**

**En regard de chaque rubrique du bilan et du compte de résultat consolidés doivent figurer les montants de l'exercice, et pour comparaison, les montants correspondants de l'exercice précédent.**

### B — BILAN CONSOLIDE

**1. Rappel des textes**

**Article 88**

*Lorsque des capitaux sont reçus en application de contrats d'émission ne prévoyant ni de remboursement à l'initiative du prêteur, ni de rémunération obligatoire en cas d'absence ou d'insuffisance de bénéfice, ceux-ci peuvent être inscrits au bilan consolidé à un poste de capitaux propres.*

*Les biens détenus par des organismes qui sont soumis à des règles d'évaluation fixées par des lois particulières sont maintenus dans les comptes consolidés à la valeur qui résulte de l'application de ces règles.*

**Article 89**

*Le bilan consolidé est présenté selon le modèle prévu dans le Système Comptable OHADA pour les comptes personnels, Système normal, en faisant toutefois distinctement apparaître :*

- *les écarts d'acquisition ;*
- *les titres mis en équivalence ;*
- *la part des associés minoritaires (intérêts minoritaires).*

**2. Présentation du bilan consolidé**

**Le bilan consolidé est présenté avant répartition des résultats. L'affectation du résultat consolidé et l'incidence des répartitions envisagées sur les capitaux propres et sur les intérêts minoritaires**

**correspondent à des informations qui peuvent figurer dans l'Etat annexé consolidé.**

**Les écarts d'acquisition figurent, sous une rubrique spécifique, à l'actif du bilan.**

**Les réserves consolidées comprennent notamment :**

- **les résultats non distribués de l'entreprise ;**
- **la part de l'entreprise consolidante dans les résultats non distribués des entreprises consolidées depuis leur date d'entrée dans le groupe, par acquisition ou création.**

**La part des actionnaires ou associés minoritaires et la part de l'entreprise consolidante dans le résultat consolidé n'apparaissent pas dans le bilan, mais au niveau du compte de résultat consolidé sous des rubriques distinctes.**

**Les capitaux reçus en application de contrats d'émission ne prévoyant ni remboursement à l'initiative des prêteurs, ni rémunération obligatoire en cas d'absence ou d'insuffisance de bénéfice, peuvent être inscrits au bilan consolidé à un poste de capitaux propres (exemple : T.S.D.I.).**

**Cependant, les subventions d'investissement figurent sous une rubrique spécifique et ne peuvent pas être assimilées à des capitaux propres.**

### 3. Modèle de BILAN CONSOLIDÉ

**(en milliers d'unités monétaires légales)**

**exercice clos le 31 décembre**

| ACTIF | Exercice N | | | Exercice N - 1 |
|---|---|---|---|---|
| | Brut | Amort./Prov. | Net | Net |
| **ACTIF IMMOBILISÉ** | | | | |
| **Charges immobilisées** | | | | |
| **Immobilisations incorporelles** | | | | |
| Ecarts d'acquisition | | | | |
| Autres immobilisations incorporelles | | | | |
| **Immobilisations corporelles** | | | | |
| **Avances et acomptes versés sur immobilisations** | | | | |
| **Immobilisations financières** | | | | |
| Impôts différés | | | | |
| Titres mis en équivalence | | | | |
| Participations et créances rattachées | | | | |
| Prêts et autres immobilisations financières | | | | |
| **TOTAL (I)** | | | | |
| **ACTIF CIRCULANT** | | | | |
| **Stocks** | | | | |
| **Créances et emplois assimilés** | | | | |
| Clients | | | | |
| Autres créances | | | | |
| **TOTAL (II)** | | | | |
| **TRÉSORERIE-ACTIF** **TOTAL (III)** | | | | |
| **TOTAL ACTIF** | | | | |

## BILAN CONSOLIDÉ

exercice clos le 31 décembre

| PASSIF | Exercice N | Exercice N – 1 |
|---|---|---|
| **CAPITAUX PROPRES** | | |
| Capital | | |
| Primes et réserves consolidés | | |
| Ecarts de conversion | | |
| Résultat net (part de l'entreprise consolidante) | | |
| Autres capitaux propres | | |
| Part de l'entreprise consolidante | | |
| Part des minoritaires | | |
| **Capitaux propres de l'ensemble consolidé** **TOTAL (A)** | | |
| **DETTES FINANCIÈRES ET RESSOURCES ASSIMILÉES** | | |
| Impôts différés | | |
| Emprunts et dettes financières | | |
| Provisions financières pour risques et charges | | |
| **TOTAL (B)** | | |
| **TOTAL CAPITAUX STABLES (I = A+B)** | | |
| **PASSIF CIRCULANT** | | |
| Fournisseurs et comptes rattachés | | |
| Autres dettes | | |
| **TOTAL (II)** | | |
| **TRÉSORERIE - PASSIF** **TOTAL (III)** | | |
| **TOTAL PASSIF** | | |

## C — COMPTE DE RESULTAT CONSOLIDE

### 1. Rappel des textes

**Article 85**

*Le Compte de résultat consolidé reprend :*

*1 - les éléments constitutifs :*

*a) du résultat de l'entreprise consolidante ;*

*b) du résultat des entreprises consolidées par intégration globale ;*

*c) de la fraction du résultat des entreprises consolidées par intégration proportionnelle, représentative des intérêts de l'entreprise consolidante ou des autres entreprises détentrices incluses dans l'ensemble consolidé ;*

*2 - la fraction du résultat des entreprises consolidées par mise en équivalence, représentative soit des intérêts directs ou indirects de l'entreprise consolidante, soit des intérêts de l'entreprise ou des entreprises détentrices incluses dans l'ensemble consolidé.*

**Article 90**

*Le Compte de résultat consolidé est présenté selon le modèle du Système normal, en faisant distinctement apparaître :*

- *le résultat net de l'ensemble des entreprises consolidées par intégration ;*
- *la quote-part des résultats nets des entreprises consolidées par mise en équivalence ;*
- *la part des associés minoritaires et la part de l'entreprise consolidante dans le résultat net.*

**Article 91**

*Le Compte de résultat consolidé peut être accompagné d'une présentation des produits et des charges classés selon leur destination sur décision prise par l'entreprise consolidante.*

**Article 84**

*Le chiffre d'affaires consolidé est égal au montant des ventes de produits et services liés aux activités courantes de l'ensemble constitué par les entreprises consolidées par intégration. Il comprend, après élimination des opérations internes à l'ensemble consolidé :*

*1 - le montant net, après retraitements éventuels, du chiffre d'affaires réalisé par les entreprises consolidées par intégration globale ;*

*2 - la quote-part de l'entreprise ou des entreprises détentrices dans le montant net, après retraitements éventuels, du chiffre d'affaires réalisé par les entreprises consolidées par intégration proportionnelle.*

### 2. Présentation du Compte de résultat consolidé

**Le Compte de résultat consolidé reprend, après retraitements éventuels :**

- **les éléments constitutifs du résultat de l'entreprise consolidante ;**
- **les éléments constitutifs du résultat des entreprises consolidées par intégration globale ;**
- **la fraction des éléments constitutifs du résultat des entreprises consolidées par intégration proportionnelle, représentative des intérêts de l'entreprise consolidante et des autres entreprises détentrices incluses dans l'ensemble consolidé ;**
- **la fraction du résultat des entreprises consolidées par mise en équivalence, représentative soit des intérêts directs ou indirects de l'entreprise consolidante, soit des intérêts de l'entreprise ou des entreprises détentrices incluses dans l'ensemble consolidé.**

## 2. Modèle de COMPTE DE RÉSULTAT CONSOLIDÉ (en milliers d'unités monétaires légales)

| Chiffre d'affaires | Exercice N | Exercice N - 1 |
|---|---|---|
| Production stockée | | |
| Production immobilisée | | |
| Autres produits d'exploitation | | |
| **I - Production de l'exercice** | | |
| Achats consommés | | |
| Services extérieurs et autres consommations | | |
| **II - Consommation de l'exercice** | | |
| **VALEUR AJOUTÉE D'EXPLOITATION (I - II)** | | |
| Charges de personnel | | |
| **EXCÉDENT BRUT D'EXPLOITATION** | | |
| Dotations aux amortissements et aux provisions | | |
| Reprises de provisions | | |
| **RÉSULTAT D'EXPLOITATION** | | |
| Produits financiers | | |
| Charges financières | | |
| **RÉSULTAT DES ACTIVITÉS ORDINAIRES** | | |
| Résultat H.A.O. | | |
| **RÉSULTAT AVANT IMPOTS** | | |
| Impôts exigibles sur résultats | | |
| Impôts différés | | |
| **RÉSULTAT NET DES ENTREPRISES INTEGRÉES** | | |
| Part dans les résultats nets des entreprises mises en équivalence | | |
| **RÉSULTAT NET DE L'ENSEMBLE CONSOLIDÉ** | | |
| Part des minoritaires | | |
| **PART DE L'ENTREPRISE CONSOLIDANTE** | | |

Le Compte de résultat consolidé fait apparaître de façon distincte la part de l'entreprise consolidante et la part des associés minoritaires dans le résultat net de l'ensemble des entreprises consolidées par intégration, ainsi que la quote-part des résultats nets des entreprises consolidées par mise en équivalence.

Au niveau du Compte de résultat consolidé, les produits et les charges doivent être classés par nature. Cependant, si l'entreprise juge utile, un classement des produits et des charges selon leurs destinations peut être joint aux états consolidés (soit dans l'annexe, soit sous forme de tableaux distincts, soit par ouverture de sous-rubriques au niveau des rubriques par nature du bilan et/ou du compte de résultat).

## D — TABLEAU FINANCIER CONSOLIDE DES RESSOURCES ET DES EMPLOIS

### 1. Rappel des textes

**Article 93**

*Le Tableau financier consolidé des ressources et des emplois est construit à partir de la capacité d'autofinancement globale déterminée selon les conditions fixées par le Système Comptable OHADA.*

### 2. Le Tableau financier consolidé des ressources et des emplois

Le Tableau financier consolidé des ressources et des emplois de l'exercice est construit à partir de la capacité d'autofinancement globale de l'exercice.

La part du résultat revenant aux intérêts minoritaires des entreprises intégrées globalement fait partie de l'autofinancement consolidé. Les dividendes qui leur sont versés constituent un emploi et leur part dans les augmentations de capital, une ressource.

La part de l'autofinancement qui provient des entreprises mises en équivalence est constituée par les dividendes reçus de celles-ci.

L'incidence des variations du périmètre de consolidation doit faire l'objet de précisions particulières.

L'acquisition ou la cession d'une entreprise intégrée peut être présentée, dans le tableau financier, soit en un montant unique, soit en substituant à ce montant les différents éléments d'actif et de passif acquis ou cédés. Quelle que soit la méthode retenue, il convient de mettre en évidence les principales composantes de l'opération dans le tableau financier consolidé ou dans l'Etat annexé, à savoir :

- le prix d'acquisition ou de cession,
- l'incidence sur l'écart d'acquisition,
- l'incidence sur les autres éléments d'actif et de passif, regroupés par catégorie (immobilisations corporelles, intérêts minoritaires, dettes financières, stocks, etc.).

## E — ETAT ANNEXE CONSOLIDE

### 1. Rappel des textes

**Article 94**

*L'État annexé consolidé doit comporter toutes les informations de caractère significatif permettant d'apprécier correctement le périmètre, le patrimoine, la situation financière et le résultat de l'ensemble constitué par les entreprises incluses dans la consolidation.*

*Il inclut notamment :*

- *un tableau de variation de capitaux propres consolidés mettant en évidence les origines et le montant de toutes les différences intervenues sur les éléments constitutifs des capitaux propres au cours de l'exercice de consolidation ;*
- *un tableau de variation du périmètre de consolidation précisant toutes les modifications ayant affecté ce périmètre, du fait de la variation du pourcentage de contrôle des entreprises déjà consolidées, comme du fait des acquisitions et des cessions de titres.*

### 2. L'Etat annexé : vue d'ensemble

L'Etat annexé doit comporter toute information de caractère significatif permettant aux destinataires des comptes consolidés d'avoir une juste appréciation du patrimoine, de la situation financière et du résultat de l'ensemble constitué par les entreprises comprises dans la consolidation.

Le principe de l'importance significative doit dominer l'ensemble des prescriptions relatives au contenu de l'Etat annexé. Ainsi, la liste des informations recensées ci-après ne constitue qu'une liste indicative. Elle n'est pas limitative et les informations qui ne présentent pas un caractère significatif ne sont pas à fournir.

Les informations peuvent être classées selon cinq natures :

- **des informations relatives au périmètre de consolidation ;**
- **la description des conventions comptables, des méthodes d'évaluation et des modalités de consolidation retenues ainsi que, le cas échéant, les moyens permettant d'assurer la comparaison des postes du bilan et du compte de résultat d'un exercice à l'autre ;**
- **une analyse de la variation des capitaux propres consolidés ;**
- **les explications rendues nécessaires en raison de la forme synthétique des états financiers consolidés ;**
- **des informations diverses, en particulier sur les comptes personnels des entreprises consolidées par équivalence et les rémunérations des dirigeants.**

**3. Informations relatives au périmètre de consolidation**

**Les informations suivantes concernant chaque entreprise rattachée au groupe doivent figurer dans l'État annexé aux comptes consolidés :**

- **identification de l'entreprise ;**
- **fraction du capital détenu directement ou indirectement par la société consolidante ;**
- **mode de comptabilisation (intégration globale, intégration proportionnelle ou mise en équivalence) ;**
- **éventuellement, indication des motifs justifiant la consolidation (ou l'exclusion de la consolidation) et le mode de consolidation utilisé, dans la mesure où la fraction des droits de vote détenus ne suffit pas à justifier la solution retenue.**

**Ces informations peuvent être présentées sous forme d'un tableau du type suivant :**

| Dénomination | Siège | % de contrôle | | % d'intérêt | | Méthode de consolidation | | Secteurs d'activité |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| | | N | N — 1 | N | N — 1 | N | N — 1 | |
| ..... | ..... | 99 % | 99 % | 99 % | 99 % | IG | IG | ..... |
| ..... | ..... | 60 % | 10 % | 60 % | 10 % | IG | NC | ..... |
| ..... | ..... | 40 % | 40 % | 40 % | 40 % | IP | IP | ..... |
| ..... | ..... | 25 % | 25 % | 20 % | 20 % | ME | ME | ..... |

**IG : Intégration globale** **ME : Mise en équivalence**

**IP : Intégration proportionnelle** **NC : Non consolidé**

**Cas particuliers : variations significatives du périmètre de consolidation**

**Dans le cas où les variations du périmètre de consolidation par rapport à l'exercice précédent ont eu pour conséquence de modifier de façon significative les chiffres consolidés, il est nécessaire de présenter en annexe aux comptes consolidés un état faisant apparaître des chiffres de l'exercice N et N — 1 à structure équivalente.**

**Cet état doit mentionner :**

- **en cas de variations du périmètre de consolidation liées à des acquisitions :**

**⇒ les éléments des comptes N — 1 tels qu'ils ont été présentés aux actionnaires,**

**⇒ les éléments des comptes N sans les nouvelles acquisitions,**

**⇒ les éléments des comptes N avec les nouvelles acquisitions ;**

- en cas de variations du périmètre liées à des cessions :

⇒ les éléments des comptes N — 1 tels qu'ils ont été présentés aux actionnaires,

⇒ les éléments des comptes N sans les cessions effectuées en N,

⇒ les éléments des comptes N avec les cessions effectuées en N.

Cet état d'analyse de l'incidence des variations du périmètre de consolidation doit mettre en évidence les chiffres clés des comptes annuels qui ont été influencés par ces variations.

**4. Informations relatives aux principes et méthodes retenus**

- principes comptables et méthodes d'évaluation appliqués aux divers postes du bilan et du compte de résultat, en précisant éventuellement les options retenues et les méthodes d'évaluation dérogatoires aux règles généralement admises ;
- méthodes appliquées dans le cas de dates différentes entre la clôture des comptes de certaines entreprises consolidées et celle des comptes de la société consolidante ;
- principes et modalités de consolidation retenus (traitement de l'écart de première consolidation, méthode de conversion utilisée...) ;
- circonstances qui empêchent de comparer, d'un exercice à l'autre, certains postes du bilan et du compte de résultat consolidé ; le cas échéant, les moyens qui permettent d'en assurer la comparaison, en précisant notamment les effets des variations du périmètre de consolidation.

**5. Tableau de la variation des capitaux propres consolidés**

*a) Principe*

Un tableau de la variation des capitaux propres est établi pour toute consolidation.

Il doit être accompagné de tous les commentaires nécessaires à sa compréhension.

*b) Objet*

Le tableau de la variation de la situation nette consolidée doit expliquer les mouvements intervenus dans le montant des capitaux propres consolidés entre le début et la fin de chaque exercice.

Il permet de s'assurer du respect du principe d'intangibilité du bilan d'ouverture et de la correcte prise en compte dans le processus de consolidation des opérations spécifiques pouvant affecter la situation nette du groupe.

*c) Présentation et contenu*

Le tableau de la variation des capitaux propres doit fournir des explications sur :

- les composantes des capitaux propres qui ont subi des mouvements au cours de l'exercice ;
- les origines de ces mouvements.

Les composantes des capitaux propres sont les suivants :

- Capital ;
- Primes ;
- Réserves ;
- Ecart de conversion ;
- Ecart de réévaluation ;
- Autocontrôle (en diminution).

Les titres d'autocontrôle, c'est-à-dire les titres représentatifs du capital de la société consolidante, sont portés distinctement en diminution des capitaux propres consolidés uniquement lorsque ces titres sont détenus par les sociétés consolidées en tant que titres immobilisés. Ils sont maintenus dans l'actif lorsqu'ils sont détenus en tant que titres de placement.

Les mouvements affectant les capitaux propres consolidés (hors intérêts minoritaires) ont généralement pour origine :

le résultat de l'exercice ;

- les variations des écarts de conversion ;
- les distributions et affectations de résultats ;
- les augmentations de capital ;
- les variations de l'autocontrôle.

Exceptionnellement, d'autres mouvements nécessitant une explication détaillée dans l'Etat annexé, car contraires aux principes

**généralement admis dans le cadre d'une consolidation, peuvent modifier le montant des capitaux propres consolidés :**

- **Variations de la réserve de réévaluation ;**
- **Mouvements de provisions réglementées ;**
- **Impact des changements de principes comptables ;**
- **Imputation d'écarts de consolidation.**

**Modèle de tableau de variations des capitaux propres consolidés**

| | Capital | Primes d'émission | Ecart de conversion | Réserves et résultats | Total |
|---|---|---|---|---|---|
| **Solde au 31/12/N — 1 (avant répartition)** | | | | | |
| **Mouvements :**<br>– **Augmentation de capital**<br>– **Distribution dividendes versés**<br>– **Résultat de l'exercice n**<br>– **Variation de l'autocontrôle**<br>– **Variation de l'écart de conversion**<br>– **Autres mouvements** | | | | | |
| **Solde au 31/12/N (avant répartition)** | | | | | |

**Le tableau de variations des capitaux propres ne concerne que la part de capitaux propres de la société consolidante.**

**Une présentation séparée de la variation des intérêts minoritaires peut également être établie sous la même forme.**

**6. Explication de certains postes et de leur variation**

■ **montant global des dettes figurant au bilan dont la durée résiduelle est supérieure à cinq ans, des dettes couvertes par des sûretés réelles données par des entreprises comprises dans la consolidation avec indication de leur nature et de leur forme ;**

■ **tableau de variation du poste "Intérêts minoritaires" entre l'ouverture et la clôture de l'exercice ;**

■ **liste des principales entreprises composant le poste "Titres de participation" au bilan consolidé, en précisant la fraction de capital détenu directement ou indirectement, le montant des capitaux propres, le résultat du dernier exercice et la valeur comptable nette des titres concernés ;**

■ **ventilation du chiffre d'affaires consolidé par secteurs d'activités et par zones géographiques ;**

■ **dans le cas où ces informations n'apparaîtraient pas distinctement au bilan et au compte de résultat consolidés :**

- **montant des impositions différées ;**
- **montant des opérations de l'exercice présentant un caractère exceptionnel (hors exploitation) ;**

■ **éventuellement, justification d'une inscription directe en capitaux propres d'écarts d'acquisition ;**

■ **éventuellement, justification des absences de retraitement de certaines opérations intra-groupe (cessions d'immobilisations, cessions de stocks...).**

**7. Informations complémentaires :**

**montant des engagements financiers qui ne figurent pas dans le bilan consolidé, pris envers les tiers par l'ensemble des entreprises consolidées par intégration ;**

- **montant des engagements en matière de pensions et d'indemnités assimilées ;**
- **montant des engagements financiers à l'égard des entreprises liées mais non consolidées par intégration ;**
- **montant global des rémunérations et autres avantages (y compris pensions, cotisations de retraites, avances ou crédits) alloués au titre de l'exercice aux dirigeants de l'entreprise consolidante, par cette entreprise ou par les entreprises placées sous son contrôle ;**
- **effectif moyen des travailleurs au cours de l'exercice dans les entreprises consolidées par intégration, ainsi que les charges de personnel correspondantes ;**
- **pour les entreprises mises en équivalence, comptes personnels abrégés ou principaux éléments significatifs de ces . comptes personnels.**

## F — CAS PARTICULIER : SOCIETE FAISANT APPEL PUBLIC A L'EPARGNE

### 1. Rappel des textes

**Article 74 (2e alinéa)**

*S'il s'agit d'une société anonyme faisant appel public à l'épargne, la société dominante est tenue également de publier un tableau d'activité et de résultats ainsi qu'un rapport d'activité pour l'ensemble consolidé dans les quatre mois qui suivent la fin du premier semestre de l'exercice, accompagnés d'une attestation du commissaire aux comptes sur la sincérité des informations données, dans les mêmes conditions que celles prévues pour les comptes personnels des entreprises. Dans ce cas, la société dominante est dispensée des obligations de même nature relevant de l'application de l'article 73 précédent.*

**Article 102**

*Le tableau d'activité et de résultats prévu à l'article 74 indique le montant net du chiffre d'affaires et le résultat des activités ordinaires avant impôts de l'ensemble consolidé. Chacun des postes du tableau comporte l'indication du chiffre relatif au poste correspondant de l'exercice précédent et du premier semestre de cet exercice.*

*Le rapport d'activité semestriel commente les données relatives au chiffre d'affaires et au résultat du premier semestre. Il décrit également l'activité de l'ensemble consolidé au cours de cette période ainsi que l'évolution prévisible de cette activité jusqu'à la clôture de l'exercice. Les événements importants survenus au cours du semestre écoulé sont également relatés dans ce rapport.*

### 2. Tableau d'activité et rapport d'activité semestriels

**Les sociétés faisant appel public à l'épargne sont tenues de présenter un tableau d'activité et de résultat ainsi qu'un rapport d'activité correspondant aux opérations de l'ensemble consolidé pour la période couvrant le premier semestre de chaque exercice.**

**Ces deux documents font l'objet d'une attestation de sincérité des commissaires aux comptes.**

**La publication de ces documents dispense l'entreprise consolidante de publier les mêmes informations concernant uniquement ses comptes personnels, dans la mesure où le rapport semestriel consolidé contient des données chiffrées relatives aux chiffres d'affaires et aux résultats de l'entreprise consolidante.**

**Les documents consolidés semestriels doivent respecter les mêmes principes que les documents annuels.**

**Le tableau d'activité et de résultats indique lè montant net du chiffre d'affaires et les autres éléments déterminants du résultat des activités ordinaires avant impôts, selon les règles de consolidation et les calculs adaptés au semestre considéré.**

**Chacun des postes du tableau comporte l'indication du chiffre relatif au poste correspondant de l'exercice précédent et du premier semestre de cet exercice. Cette obligation entraîne, par conséquent, l'ouverture de trois colonnes pour comparer les données successives :**

- **une colonne pour les données du premier semestre considéré (exercice N) ;**
- **une colonne pour les données du premier semestre de l'exercice précédent (exercice N -1);**

– une colonne pour les données de l'exercice précédent (exercice N - 1).

**Le rapport d'activité semestriel** commente les données relatives au chiffre d'affaires et au résultat du premier semestre. Il décrit également l'activité de la société au cours de cette période ainsi que l'évolution prévisible de cette activité jusqu'à la clôture de l'exercice. Les événements importants survenus au cours du semestre écoulé sont également relatés dans ce rapport.

## G — RAPPORT DE GESTION ET CONTROLE DES COMPTES CONSOLIDES

### 1. Rappel des textes

**Article 99**

*Un rapport sur la gestion de l'ensemble consolidé expose la situation de l'ensemble constitué par les entreprises comprises dans la consolidation, son évolution prévisible, les événements importants survenus entre la date de clôture de l'exercice de consolidation et la date à laquelle les comptes consolidés sont établis ainsi que ses activités en matière de recherche et de développement.*

**Article 100**

*Lorsqu'une entreprise établit des états financiers consolidés, les commissaires aux comptes certifient que ces états sont réguliers et sincères et donnent une image fidèle du patrimoine, de la situation financière ainsi que du résultat de l'ensemble constitué par les entreprises comprises dans la consolidation. Ils vérifient, le cas échéant, la sincérité et la concordance avec les états financiers consolidés des informations données dans le rapport sur la gestion.*

*La certification des états financiers consolidés est délivrée notamment après examen des travaux des commissaires aux comptes des entreprises comprises dans la consolidation ou, s'il n'en est point, des professionnels chargés du contrôle des comptes desdites entreprises ; ceux-ci sont libérés du secret professionnel à l'égard des commissaires aux comptes de l'entreprise consolidante.*

**Article 101**

*Les états financiers consolidés régulièrement approuvés, le rapport de gestion de l'ensemble consolidé ainsi que le rapport du commissaire aux comptes font l'objet de la part de l'entreprise qui a établi les comptes consolidés d'une publicité effectuée selon les modalités prévues par l'article 73 du présent Acte uniforme.*

### 2. Rapport de gestion

Un rapport de gestion spécifique aux comptes consolidés doit être élaboré sous la responsabilité des dirigeants de l'entreprise consolidante et présenté à l'Assemblée générale de cette même entreprise.

Ce rapport a pour objectif de rendre compte de l'activité et des résultats de l'ensemble du groupe, éventuellement par branches d'activités.

Sur un plan général, le rapport de gestion du groupe doit contenir les informations suivantes :

- la situation de l'ensemble constitué par les entreprises comprises dans la consolidation ;
- les évolutions prévisibles du groupe ;
- les événements importants survenus entre la date de clôture de l'exercice de consolidation et la date à laquelle les comptes consolidés sont établis ;
- les activités du groupe en matière de recherche et de développement.

Des mentions particulières devront également être portées ou inscrites dans le rapport de gestion sur des points qui présentent une importance significative au niveau du groupe :

- modifications dans la présentation des comptes annuels et dans les méthodes d'évaluation ;
- modifications dans le périmètre de consolidation ;
- opérations de cessions ou d'acquisitions de titres de participation au sein du groupe.

### 3. Rapport des commissaires aux comptes

Les commissaires aux comptes de la société consolidante doivent établir un rapport sur les états financiers consolidés du groupe, dans lequel ils certifient que ces états sont réguliers et sincères, et donnent une image fidèle du patrimoine, de la situation financière, ainsi que du résultat de l'ensemble constitué par les entreprises comprises dans la consolidation.

Les commissaires aux comptes doivent également se prononcer sur la sincérité et la concordance, avec les états financiers consolidés, des informations données par les dirigeants sociaux dans le rapport de gestion.

Dans le cadre de leur rapport, les commissaires aux comptes peuvent émettre des réserves, ou peuvent exprimer un refus de certifier.

**4. Diligences des commissaires aux comptes**

Dans le cadre de la mission de certification des comptes consolidés, les diligences des commissaires aux comptes portent essentiellement sur les points suivants :

- compréhension générale de l'organisation, de la structure et des activités du groupe ;
- relations avec les commissaires aux comptes ou autres professionnels chargés du contrôle des comptes des entreprises incluses dans le groupe, et prise en compte des travaux effectués par eux et de leur conclusion ;
- contrôle des principes de consolidation :
  - contrôle du périmètre et des méthodes de consolidation ;
  - contrôle des principes comptables utilisés (retraitements, conversions des comptes d'entreprises étrangères, traitement des écarts de première consolidation, modification des périmètres de consolidation, opérations de restructuration interne, réévaluation...) ;
- contrôle des opérations matérielles de consolidation :
  - report des données de base et de leur cumul ;
  - retraitements ;
  - élimination des comptes, transactions et résultats réciproques ;
  - élimination des titres et partage des capitaux propres ;
  - calcul et traitement des impôts différés ;
  - amortissement des écarts d'acquisition ;
- contrôle de l'État annexé des comptes consolidés ;
- contrôle des rapports de gestion du groupe.

## SECTION 7 : COMPTES COMBINES

### A — PRINCIPE GENERAL

**1. Rappel des textes**

**Article 103**

*Les entreprises qui constituent dans une région de l'espace OHADA un ensemble économique soumis à un même centre stratégique de décisions situé hors de cette région, sans qu'existent entre elles des liens juridiques de domination, établissent et présentent des états financiers, dénommés "états financiers combinés", comme s'il s'agissait d'une seule entreprise.*

*A l'effet d'identifier les entreprises susceptibles d'entrer dans la formation d'un tel ensemble, toute entreprise placée, en dernier ressort, sous contrôle exclusif ou conjoint d'une personne morale doit en faire mention dans l'Etat annexé faisant partie de ses états financiers personnels.*

*Dans la mesure où ces états financiers sont portés à la connaissance de tiers, ils doivent impérativement être établis suivant les règles et méthodes spécifiques aux comptes combinés du présent Acte uniforme.*

*En outre, le Conseil des Ministres pourra être amenée à imposer l'établissement de comptes combinés à des groupes d'entités situés au sein de l'espace économique formé par les Etats-partie, dont la cohésion repose sur certains éléments objectifs permettant de justifier l'établissement et la présentation de tels comptes.*

**2. Commentaires**

Il est fréquent que des entreprises de l'espace OHADA forment un ensemble économique placé sous la domination d'une société ou d'une entité située en dehors de cet espace. Cette entité établit probablement des états financiers consolidés pour l'ensemble qu'elle contrôle, qui ne se limite pas à la Région et qui peut être mondial.

Or, il est important, pour tous les acteurs économiques de la Région, de disposer d'une vue complète de l'ensemble des entreprises situées dans l'espace OHADA et soumises à un même centre de décision, en raison de la cohésion stratégique et économique de cet ensemble. C'est pourquoi l'Acte uniforme prescrit en la matière l'établissement et la présentation de comptes qui, ne pouvant être appelés "comptes consolidés", sont dénommés "comptes combinés", de façon à donner pour chaque ensemble des informations sur sa

**situation et ses opérations comme s'il s'agissait d'une seule entreprise.**

**La même obligation peut être, par décision du Conseil des Ministres de l'OHADA, mise à la charge d'une entité située dans l'espace OHADA, en position de domination par rapport à des entreprises de cet espace, mais non soumise à l'obligation d'établir des comptes consolidés (dernier alinéa de l'article 103).**

**Il est indispensable que des règles en matière de comptes combinés soient définies afin que :**

- **les entreprises entrant dans le champ d'application des comptes combinés soient intégrées dans l'ensemble économique en fonction de ces règles ;**
- **l'opinion des auditeurs des comptes combinés soit exprimée à partir de ce référentiel ;**
- **les utilisateurs des comptes combinés soient assurés d'un niveau satisfaisant de qualité technique et d'homogénéité. Sur ce dernier aspect, les comptes des entreprises devront parfois être reclassés conformément aux normes communes de présentation, préalablement à leur combinaison.**

**L'obligation d'établir des comptes combinés incombe à la société ou à l'entité dominante ; lorsqu'elle est située en dehors de l'espace OHADA, elle peut déléguer à l'une des sociétés appartenant au périmètre de combinaison, l'exécution et la responsabilité de cet établissement, après avoir notifié aux Autorités compétentes le choix opéré. Dans cette hypothèse, la société dominante a l'obligation de fournir à la société délégataire toute l'information nécessaire.**

## B — ELABORATION DES COMPTES COMBINES

### 1. Rappel des textes

**Article 104**

*L'établissement et la présentation des états financiers combinés obéissent aux règles prévues en matière de comptes consolidés, sous réserve des dispositions visées ci-après.*

### 2. Commentaires

**Les règles et les techniques applicables en matière de comptes consolidés sont pour la plupart transposables aux comptes combinés. Elles s'en distinguent néanmoins sur certains points, soit parce que l'étendue du champ d'application n'est pas définie de la même façon (fixation du périmètre de combinaison), soit parce que les principaux problèmes ne se posent pas dans les mêmes termes (élimination des titres de participation, traitement des écarts d'acquisition, intérêts minoritaires...).**

**Indépendamment de ces particularités, comme en matière de comptes consolidés, les comptes combinés résultent du cumul des comptes annuels des différentes entreprises comprises dans le périmètre, éventuellement après retraitements et reclassements. Les comptes réciproques, actifs et passifs, charges et produits, sont éliminés. Les résultats provenant d'opérations effectuées entre les entreprises combinées sont neutralisés.**

**Les méthodes d'évaluation appliquées par les différentes entreprises dont les comptes sont combinés sont harmonisées. Les incidences comptables des écritures constatées pour la seule application des législations fiscales sont éliminées. Les impositions différées sont enregistrées.**

**Les états financiers comprennent au moins le Bilan combiné, le Compte de résultat combiné, l'État annexé combiné, un tableau financier des ressources et des emplois de l'exercice et un tableau de variation des capitaux propres combinés. Ils peuvent également inclure un tableau des flux de trésorerie. Le format des états financiers et le contenu de l'État annexé sont, sous réserve des adaptations nécessaires, ceux prévus pour les comptes consolidés.**

## C — PERIMETRE DE COMBINAISON

### 1. Rappel des textes

**Article 105**

*Le périmètre de combinaison englobe toutes les entreprises d'une même région de l'espace OHADA satisfaisant à des critères d'unicité et de cohésion caractérisant l'ensemble économique formé, quels que soient leur activité, leur forme juridique ou leur objet, lucratif ou non.*

### 2. Commentaires

**Le périmètre de combinaison est pour les comptes combinés ce qu'est le périmètre de consolidation pour les comptes consolidés.**

Sa détermination repose sur les facteurs de cohésion qui donnent à l'ensemble formé par les entreprises retenues son unicité, en lui conférant une identité économique au-delà des particularités attachées à chacune de ses composantes.

Les comptes combinés concernent en tout premier lieu, et principalement, les entreprises de l'espace OHADA ne connaissant pas entre elles de lien de domination, mais incluses dans la consolidation opérée (à l'étranger) par une même société située hors de cet espace.

Ils incluent toutes les entreprises qui répondent aux conditions requises pour faire partie de l'ensemble considéré, quels que soient leur activité, leur lieu d'implantation dans l'espace OHADA, leur forme juridique et leur objet, lucratif ou non.

En second lieu, et sur décision du Conseil des Ministres de l'OHADA, les comptes combinés peuvent être imposés à tout ensemble comportant une direction commune située dans l'espace OHADA, et non soumis à l'obligation de consolidation ; par exemple dans un ensemble à direction commune comprenant un organisme à but non lucratif, les comptes de ce dernier seront normalement combinés avec ceux des autres entreprises commerciales composant cet ensemble.

Bien entendu, la délimitation périodique du périmètre de combinaison nécessite une application stricte de la règle de permanence des méthodes dans la sélection des entreprises à y incorporer et les modalités de détermination de ce périmètre doivent être clairement exposées dans l'État annexé aux comptes combinés.

Dans ce cadre, les informations contenues dans l'annexe présentent une importance fondamentale.

## D — CRITERES D'ETABLISSEMENT DES COMPTES COMBINES

### 1. Rappel des textes

**Article 106**

*Les éléments objectifs visés à l'article 103, dernier alinéa, consistent en des critères d'unicité et de cohésion pouvant relever des cas suivants :*

- *entreprises dirigées par une même personne morale ou par un même groupe de personnes ayant des intérêts communs ;*
- *entreprises appartenant aux secteurs coopératif ou mutualiste et constituant un ensemble homogène à stratégie et direction communes ;*
- *entreprises faisant partie d'un même ensemble, non rattachées juridiquement à la société holding (ou sous-holding), mais ayant la même activité et étant placées sous la même autorité ;*
- *entreprises ayant entre elles des structures communes ou des relations contractuelles suffisamment étendues pour engendrer un comportement économique coordonné dans le temps ;*
- *entreprises liées entre elles par un accord de partage de résultat (ou toute autre convention) suffisamment contraignant et exhaustif pour que la combinaison de leurs comptes soit plus représentative de leurs activités et de leurs opérations que les comptes personnels de chacune d'elles.*

### 2. Commentaires

Les situations créant des liens d'unité et de cohésion nécessaires et suffisants pour identifier un ensemble économique d'entreprises dont les comptes peuvent être combinés reposent sur les notions suivantes, non exclusives les unes des autres :

- la direction commune d'un ensemble homogène constitué à partir d'une stratégie et de la poursuite d'intérêts communs ;
- des clauses statutaires, accords ou conventions entraînant, par leur caractère contraignant et une couverture complète des activités exercées, la nécessité d'une représentation globale de la situation et des opérations traitées par des comptes combinés au lieu d'une information fragmentée par entreprise.

En pratique, les cas les plus fréquents seront constitués par les "groupes" dont la société mère est située hors espace OHADA, et qui ne comportent pas, dans leurs filiales sises dans cet espace, de société "dominante" par rapport aux autres (car si tel était le cas, cette filiale dominante serait soumise à l'obligation de consolidation).

## E — CAPITAUX PROPRES COMBINES

### 1. Rappel des textes

**Article 107**

*Les capitaux propres combinés sont établis dans les conditions suivantes :*

- *en l'absence de liens de participation entre les entreprises incluses dans le périmètre de combinaison, les capitaux propres combinés représentent le cumul des capitaux propres retraités de ces entreprises ;*
- *s'il existe des liens de capital entre des entreprises incluses dans le périmètre de combinaison, le montant des titres de participation qui figure à l'actif de l'entreprise détentrice est imputé sur les capitaux propres combinés ;*
- *si les entreprises incluses dans le périmètre de combinaison sont la propriété d'une personne physique ou d'un groupe de personnes physiques, la part des autres associés dans les capitaux propres et dans le résultat de ces entreprises sera traitée sous forme d'intérêts minoritaires ;*
- *d'une façon plus générale, lorsque la cohésion d'un ensemble d'entreprises résulte d'une unicité de direction, de l'exercice d'une activité commune au sein d'un ensemble plus large d'entreprises, d'une intégration opérationnelle des différentes entreprises ou de circonstances équivalentes, il est nécessaire de distinguer les associés constituant des ayants droit aux capitaux propres combinés et les associés considérés comme tiers vis-à-vis de ces capitaux. La distinction entre ces deux catégories d'associés permet d'apprécier les intérêts minoritaires à retenir au bilan et au compte de résultat issus de la combinaison des comptes de l'ensemble économique considéré.*

### 2. Commentaires

**Cet article traite de la détermination des capitaux propres dans les ensembles dont les comptes sont combinés.**

**L'inclusion d'entreprises sans lien de participation entre elles n'exclut pas pour autant un lien de capital entre certaines de ces entreprises. Dans ce cas, les titres qui figurent à l'actif de l'entreprise détentrice sont imputés sur les capitaux propres combinés.**

**Lorsque la constitution de l'ensemble combiné fait intervenir à la fois des associés ayant droit majoritairement aux capitaux propres (personnes physiques ou groupe de personnes physiques propriétaires, associés majoritaires) et des associés dont le statut ne leur donne pas cette vocation, ces derniers sont à considérer comme détenteurs d'intérêts minoritaires et figurent dans la présentation au bilan sous cette dénomination.**

**Dans tous les cas, la détermination des capitaux propres combinés et la détermination des détenteurs d'intérêts minoritaires doivent faire l'objet d'une information précise et circonstanciée dans l'annexe des comptes combinés.**

**justifie dans la mesure où elle est susceptible de donner une image plus fidèle de la réalité économique que la simple combinaison des comptes personnels des entreprises intégrées dans le périmètre lorsqu'il existe entre elles des liens de participation permettant de recourir à une consolidation partielle.**

## F — ECARTS D'EVALUATION ET ECARTS D'ACQUISITION DANS LES COMPTES COMBINES

### 1. Rappel des textes

**Article 108**

*Lorsque le lien de capital entre deux ou plusieurs entreprises dont les comptes sont combinés est d'un niveau suffisant pour justifier la consolidation entre elles, il convient de maintenir au bilan combiné les écarts d'évaluation et d'acquisition inscrits dans les comptes consolidés.*

### 2. Commentaires

**L'introduction dans les comptes combinés de la technique de consolidation en matière d'écarts (écart d'évaluation et écart d'acquisition) se**

## G — ETAT ANNEXE DES COMPTES COMBINES

### 1. Rappel des textes

**Article 109**

**L'État annexé des comptes combinés précise notamment :**

- *la nature des liens à l'origine de l'établissement des comptes combinés ;*

- *la liste des entreprises incluses dans le périmètre de combinaison et les modalités de détermination de ce périmètre ;*
- *la qualité des ayants droit aux capitaux propres et des éventuels bénéficiaires d'intérêt minoritaires ;*
- *les régimes de taxation des résultats inhérents aux diverses formes juridiques des entreprises incluses dans le périmètre de combinaison.*

**2. Commentaires**

**Les spécificités des comptes combinés impliquent que l'Etat annexé à ces comptes décrive la nature des liens qui sont à l'origine de l'existence de l'ensemble économique identifié et qui ont permis de sélectionner les entreprises qui en font partie.**

**Enfin, en présence d'entreprises combinées ayant des formes juridiques hétérogènes ou soumises à des régimes différents de taxation des résultats, il y a lieu de fournir les précisions nécessaires dans l'Etat annexé. Sont notamment visées les situations suivantes :**

- **les comptes de coopératives ou d'organismes à but non lucratif combinés avec les comptes d'entreprises commerciales ;**

**les comptes d'entreprises soumises au régime fiscal des sociétés de personnes, ou exonérées d'impôt sur les bénéfices, combinés avec les comptes de sociétés commerciales qui acquittent cet impôt.**

## H — RAPPORT DE GESTION ET CONTROLE DES COMPTES COMBINES

**1. Rappel des textes**

**Article 110**

*Les états financiers combinés font l'objet d'un rapport sur la gestion de l'ensemble combiné et d'une certification des commissaires aux comptes suivant les mêmes principes et modalités que ceux prévus pour les états financiers consolidés.*

**Ce point est très important dans la mesure où, dans un certain nombre de cas, selon les choix opérés, les comptes combinés d'un ensemble d'entreprises pourront, tout en étant réguliers, être présentés de façons très différentes.**

**Outre la liste de ces entreprises, l'État annexé doit indiquer :**

- **que toutes les entreprises qui remplissent les conditions pour faire partie du périmètre de combinaison ont été effectivement comprises dans le périmètre ;**
- **les circonstances qui ont conduit à faire entrer une entreprise dans le périmètre de combinaison pour la première fois ou à exclure une entreprise précédemment incluse.**

**L'État annexé doit indiquer également les critères de distinction entre les ayants droit aux capitaux propres combinés et les autres associés assimilés à des tiers vis-à-vis des capitaux propres et entrant dans la catégorie des bénéficiaires d'intérêts minoritaires.**

**2. Commentaires**

**Les diligences des commissaires aux comptes dans le cadre de leur mission de certification des comptes combinés sont identiques à celles des comptes consolidés.**

**Cependant, l'importance de certains choix qui caractérisent l'établissement de comptes combinés doit amener les professionnels à apporter une attention particulière sur le bien fondé :**

- **des critères de détermination du périmètre de combinaison ;**
- **de la détermination des intérêts minoritaires ;**
- **des valeurs retenues lors de l'entrée d'une entreprise dans le périmètre de combinaison (prise en compte ou non des écarts d'évaluation et des écarts d'acquisition).**

# CHAPITRE 6 : OPERATIONS ET PROBLEMES SPECIFIQUES

## SECTION 1 : REEVALUATION DES BILANS

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

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

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

### A — CIRCONSTANCES ET FORMES DES REEVALUATIONS

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

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

#### 1. Réévaluation "libre"

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

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

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

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

#### 2. Réévaluation "légale"

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

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

Selon les cas, la réévaluation légale peut être obligatoire pour toutes les entreprises, ou pour certaines catégories seulement, et optionnelle pour les autres, voire pour toutes dans des cas rares.
En général, la promulgation d'une loi portant réévaluation légale s'accompagne d'une interdiction de réévaluation libre durant une certaine période.

Remarque : la réévaluation libre ou légale énoncée ci-dessus présente un caractère ponctuel, avec une date d'effet donnée. Elle ne doit pas être confondue avec les procédures de réévaluation continue (ou

permanente) utilisées dans les pays d'économie "hyperinflationniste" (cf. I.A.S. 29 : la présentation des comptes dans les économies hyperinflationnistes). Cette réévaluation permanente constitue une véritable "comptabilité d'inflation".

**B — MODALITES**

**1. Champ de la réévaluation : éléments non monétaires**

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

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

**a) Eléments monétaires et éléments non monétaires**

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

Les éléments suivants peuvent leur être assimilés :

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

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

- les immobilisations incorporelles et corporelles ;
- les immobilisations financières, à l'exception des créances sur tiers en unités monétaires légales du pays qui entrent dans la catégorie précédente des éléments monétaires ;
- les stocks ;
- les titres de placement ;
- les capitaux propres dont la réévaluation est, le plus souvent, calculée indirectement par différence entre les actifs et les passifs réévalués.

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

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

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

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

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

**b) Restrictions possibles du champ**

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

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

En particulier, les titres de placement et les stocks pourraient, dans bien des cas, être exclus de la réévaluation en raison, notamment, de leur faible "ancienneté" dans les bilans. L'exclusion des immobilisations incorporelles ne semble guère reposer sur des arguments économiques déterminants.

Généralement sont aussi exclus les biens encore utilisés mais totalement amortis (valeur comptable nulle). Ces biens pourraient cependant être réévalués si, à l'occasion de la réévaluation, l'examen approfondi de leurs conditions d'utilisation ou de leur environnement révélait

qu'ils ont une valeur actuelle significative avec une durée d'utilisation raisonnablement prévisible. Dans cette hypothèse, la réévaluation est l'occasion d'une révision du plan d'amortissement.

**c) Caractère global de la réévaluation**

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

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

**2. Valeur réévaluée**

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

**a) Méthode indiciaire**

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

Lors d'une réévaluation légale, les autorités publient :

- soit une seule série d'indices annuels, qui représentent donc l'évolution générale des prix résultant de l'inflation. Elles peuvent aussi publier un seul indice en cas de réévaluation liée aux conséquences d'une inflation "ponctuelle", comme celle résultant de la dévaluation du franc CFA du 12.1.1994 ;
- soit plusieurs indices annuels, pour tenir compte des différences de variations de prix de grandes catégories de biens. Par exemple, elles peuvent publier :

• une série d'indices annuels pour les terrains, bâtiments (B.T.P.) ;

• une série d'indices annuels pour les titres ;

• une série d'indices annuels pour les autres biens.

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

- valeur indiciaire,
- valeur actuelle.

**b) Méthode des coûts actuels**

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

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

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

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

**3. Ecart de Réévaluation**

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

Cette "ressource", à porter au crédit d'un compte ad hoc, ne représente pas un enrichissement (profit) de l'entreprise, car c'est une augmentation purement nominale de l'expression monétaire des capitaux propres. Il s'agit d'un ajustement des

capitaux propres, à inscrire au passif du bilan dans un compte spécifique des capitaux propres (cf. article 62, 3e alinéa de l'Acte uniforme).

## C — NATURE ET SORT DE L'ECART DE REEVALUATION

### 1. Nature et comptabilisation de l'écart

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

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

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

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

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

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

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

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

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

### 2. Sort ultérieur de l'écart de réévaluation

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

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

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

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

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

Toutefois, il convient de noter que :

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

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

b) Il ne peut être distribué.

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

## D — ASPECTS TECHNIQUES DE LA REEVALUATION

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

#### a) Date de réévaluation

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

#### b) Date d'effet de la réévaluation

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

- La date d'effet de la réévaluation correspond donc à une modification du résultat comptable et, en général, du résultat fiscal dès lors que se trouvent modifiés à partir de cette date :
  - les éventuels résultats de cessions calculés à partir des valeurs réévaluées ;
  - les amortissements, augmentés proportionnellement à l'accroissement de la valeur nominale des immobilisations.
- En revanche, l'effet d'image de la réévaluation, à partir du bilan, n'intervient évidemment qu'à partir de la date de réévaluation puisque les états financiers antérieurs n'ont pas comporté les montants réévalués.

#### c) Conséquences

- (1) La date d'effet et la date de réévaluation coïncident, dans le cas le plus simple et le plus aisé à mettre en oeuvre dans les entreprises. Exemple : cas d'une réévaluation à opérer dans les bilans à fin N, avec effet à fin N :
  - le bilan à fin N comporterait alors des montants réévalués et l'écart de réévaluation ;
  - les amortissements inclus dans le résultat de l'exercice N seraient en coûts historiques non réévalués.
- (2) Si le décalage est d'un an (effet début N ; réalisation fin N), le résultat de l'exercice N sera calculé sur les bases réévaluées (amortissements en valeur réévaluée).
- (3) Si le décalage est de deux ou trois ans (exemple : effet début N ; réévaluation fin N + 2), alors le résultat de l'exercice N + 2 intégrera :
  - les amortissements réévalués de cet exercice,
  - le "rattrapage" d'amortissements (écarts amortissements réévalués moins amortissements historiques) des exercices N et N + 1.

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

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

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

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

### 2. Calcul de la valeur indiciaire réévaluée

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

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

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

EXEMPLE

Immobilisation brute 1 000, entrée année N.

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

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

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

Valeur indiciaire réévaluée : 600 X 1,5 = 900

La valeur indiciaire est comparée à la valeur actuelle.

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

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

### 3. Cas de limitation à la valeur actuelle

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

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

EXEMPLE : (cf. cas précédent)

La valeur actuelle du bien est de 840.

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

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

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

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

Amortissements réévalués : 400 x 1,4 = 560

Valeur comptable réévaluée : = 840

Ecart de réévaluation : 840 - 600 = 240

### 4. Calcul des amortissements après réévaluation

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

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

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

EXEMPLE : (cf. 2. supra)

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

Anciens amortissements : 10 % de 1000 = 100

Nouveaux amortissements annuels : 10 % de 1500 = 150

(150 = 100 x k)

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

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

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

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

## E — ETAT ANNEXE

L'État annexé doit indiquer :

- la nature et la date de la ou (des) réévaluation(s) ;

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

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

Malgré sa forme juridique hybride de contrat de location de biens immobiliers ou mobiliers comportant pour le locataire la faculté d'acquérir le bien concerné, contre paiement d'un prix convenu (levée d'option), soit en fin de contrat, soit au terme de périodes fixées à l'avance, le contrat de crédit-bail apparaît, pour l'entreprise "preneur du bien", comme un moyen de financement de ses immobilisations, un substitut de l'emprunt.

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

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

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

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

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

### A — PRINCIPE DE COMPTABILISATION CHEZ LE PRENEUR

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

### C — ENREGISTREMENT DE LA "DETTE" CORRESPONDANTE

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

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

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

Pour pouvoir décomposer les paiements successifs des loyers ou des redevances en intérêts et en remboursements de l'emprunt équivalent, il faut en déterminer le taux constant sur la durée des remboursements.

#### 1. Détermination du taux de l'emprunt équivalent

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

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

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

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

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

- le premier versement immédiat S, sauf s'il est exclu du calcul en raisonnant sur un montant d'emprunt de V – S ;
- les divers loyers successifs (L1, L2,..., Ln) ;
- le prix fixé pour la levée d'option : P.

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

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

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

#### 2. Construction du tableau d'amortissement

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

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

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

### D — RESULTAT DE CHAQUE EXERCICE

Dès lors que le bien a été inscrit à l'actif et est amorti, et que l'emprunt équivalent fait l'objet

**d'un compte courant au taux i, les charges de chaque exercice se composent :**

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

**Sauf hasard arithmétique, le total D + I n'est jamais égal, chaque année, au montant du loyer L du crédit-bail. Il faut en conclure que le retraitement ainsi opéré du crédit-bail conduit à des résultats annuels successifs différents de ceux que l'on aurait obtenus si le crédit-bail n'était pas retraité.**

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

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

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

- **amortissement du bien A**
- **total des intérêts I**

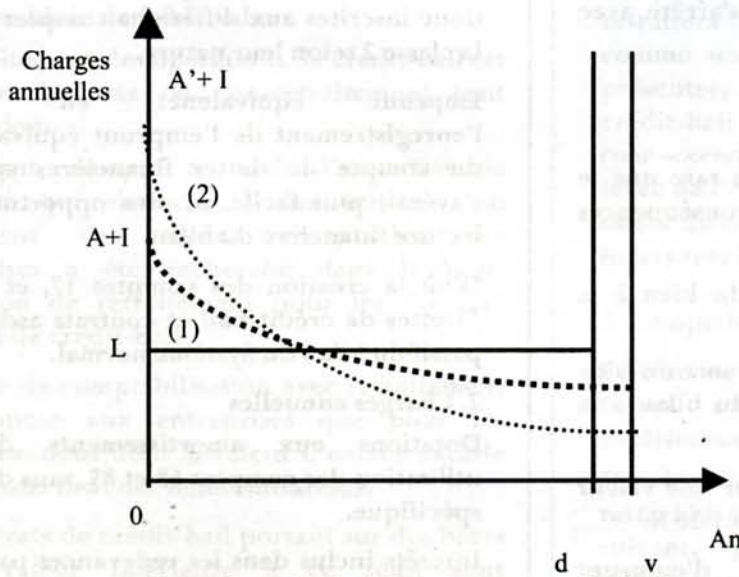
} **A + I**

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

**Donc A + I = L + P.**

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

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




**L : loyer de crédit-bail (ici constant, sur durée d)**
**(1) A + I : charge annuelle (re-traitée) d'amortissements constants et d'intérêts (sur durée v)**
**(2) A' + I : charge annuelle (re-traitée) d'amortissements dégressifs et d'intérêts (sur durée v)**

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

**E — LEVEE OU NON-LEVEE DE L'OPTION FINALE D'ACHAT**

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

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

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

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

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

**2. L'option n'est pas levée**

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

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

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

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

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

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

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

**c) Constatation d'un résultat de cession**

En renonçant à verser le prix P pour acquérir le bien, de valeur comptable X supérieure (en général), l'entreprise subit une perte égale à X – P.

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

**F — ENREGISTREMENTS COMPTABLES**

**1. Entrée du bien**

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

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

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

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

**2. Charges annuelles**

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

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

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

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

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

- le débit du compte 623 représente les loyers ou redevances enregistrés durant l'exercice ;
- le crédit de ce compte 623, les loyers des opérations de crédit-bail retraitées.

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

**G — CAS DE NON-RETRAITEMENT**

**1. Cas des biens de faible valeur**

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

Cependant, compte tenu de l'incontestable lourdeur qui s'attache à ces travaux, un allégement des tâches comptables des entreprises a été recherché dans la non-obligation de retraitement pour les "petits" contrats de crédit-bail.

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

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

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

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

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

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

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

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

**3. Comptabilisation**

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

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

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

**H — CREDIT-BAIL IMMOBILIER ET CREDIT-BAIL MOBILIER**

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

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

Les particularités de ces contrats tiennent essentiellement à leur aspect fiscal. Il n'est pas rare qu'une durée trop courte des contrats de crédit-bail immobilier conduise à un suramortissement des biens que le fisc ne peut accepter.

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

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

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

**I — INFORMATION DES TIERS : L'ETAT ANNEXE**

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

Cette information est assurée par :

- le tableau 5, qui présente les mouvements des immobilisations détenues en C.B. (augmentation et diminution) ainsi que les montants bruts à l'ouverture et à la clôture ; la même analyse est fournie pour les amortissements (cumuls et mouvements), analyse par postes successifs du bilan ;
- le tableau 7, qui présente l'analyse par échéances des diverses dettes, dont les "dettes" de crédit-bail analysées en crédit-bail immobilier, crédit-bail mobilier, et contrats assimilés.

## SECTION 3 : PERSONNEL INTERIMAIRE

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

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

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

En conséquence :

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

637 — REMUNERATIONS DE PERSONNEL EXTERIEUR A L'ENTREPRISE

Subdivisions 6371 Personnel intérimaire

6372 Personnel détaché ou prêté à l'entreprise

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

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

## SECTION 4 : RESERVE DE PROPRIETE

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

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

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

Dans une comptabilité de type traditionnel, une telle clause entraînerait des conséquences importantes sur les enregistrements comptables. En effet, "algèbre du droit", la comptabilité générale ne constaterait l'entrée du bien dans le patrimoine de l'acheteur (et sa sortie de celui du vendeur) qu'à cette date d'ultime paiement. Dans le cas usuel de vente à crédit, cette date se situe plusieurs mois après la livraison. Il en résulte des décalages importants entre la réalité économique et l'image comptable formée à partir de cette analyse juridique.

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

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

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

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

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

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

*a) Chez le vendeur*

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

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

*b) Chez l'acheteur*

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

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

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

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

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

**a) Règlement final à l'échéance**

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

**b) Revendication du bien par le vendeur impayé**

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

**B — EVALUATIONS A L'INVENTAIRE : AMORTISSEMENTS ET PROVISIONS**

**1. Evaluation à l'inventaire**

***a) Chez l'acheteur***

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

***b) Chez le vendeur***

Le vendeur est titulaire d'une créance "protégée" par la R/P du bien détenu par l'acheteur. La dépréciation du bien par voie d'amortissement ou de provision, selon le cas, ne saurait en elle-même entraîner la dépréciation de la créance, si le débiteur (acheteur) est solvable. En revanche, si l'acheteur est en difficultés et a fortiori en cessation de paiements, il y a lieu de constituer une provision pour créances douteuses. Toutefois, la clause R/P jouant son rôle de garantie du vendeur, ce dernier peut limiter la provision au montant de la perte probable : différence entre le montant de la créance restant due et celui de la valeur de réalisation, nette de tous frais, du bien. Il devra au préalable s'assurer que le bien existe toujours, en nature, au sein du patrimoine du débiteur.

**2. Revendication du bien sujet à dépréciation**

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

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

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

Si $R > P - A$, le vendeur a récupéré les sommes dues et peut reverser à l'acheteur la différence $R - (P - A)$ en remboursement partiel des acomptes.

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

**C — RESERVE DE PROPRIETE ET INFORMATION FINANCIERE**

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

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

**1. Rôle de l'État annexé**

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

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

Il s'agit des montants :

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

**2. Rôle des comptes d'engagements**

Pour obtenir ces montants de façon "comptable", c'est-à-dire en continu et sans retraitement des pièces justificatives de base, l'entreprise aura avantage à utiliser les comptes d'engagements 90 et 91.

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

## SECTION 5 : CONCESSIONS DE SERVICE PUBLIC

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

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

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

### A — CARACTERISTIQUES COMMUNES DES CONTRATS DE CONCESSION

**1. Contrats de concession et contrats voisins**

La concession est le contrat par lequel une personne publique, le concédant, confie à un concessionnaire, entreprise privée, le plus souvent (personne morale ou physique), l'exécution d'un service public, à ses risques et périls, pour une durée déterminée généralement longue, et moyennant le droit de percevoir des redevances des usagers du service public.

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

Tous ces contrats prévoient :

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

**2. Absence de personnalité juridique de la concession**

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

**3. Biens utilisés dans la concession**

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

**a) Les biens mis en concession**

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

**b) Les biens loués ou prêtés à la concession**

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

**4. Amortissement de caducité**

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

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

**B — PROBLEMATIQUE COMPTABLE**

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

**1. Droit exclusif d'utilisation ou d'exploitation**

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

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

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

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

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

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

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

**4. Obligation de maintien du potentiel productif**

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

**5. Analyse par contrat**

L'entreprise concessionnaire peut réaliser des activités hors concession. Elle peut aussi se consacrer à l'exploitation de plusieurs concessions.

Il convient qu'elle distingue, dans ses comptes, l'activité de chacune de ses concessions, ou de chaque catégorie de concessions, par utilisation de comptes de gestion et de résultats appropriés.

### C — COMPTES SPECIFIQUES CHEZ LE CONCESSIONNAIRE

**1. Comptes de situation**

Il s'agit d'enregistrer :

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

**2. Comptes de gestion**

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

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

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

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

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

## SECTION 6 : OPERATIONS FAITES POUR LE COMPTE DE TIERS

### A — TYPOLOGIE

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

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

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

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

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

Le mandataire représente le mandant et l'engage pour tous les actes accomplis avec les tiers pour son compte en le rendant personnellement débiteur ou créancier envers ces tiers.

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

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

**B — REGLES DE COMPTABILISATION**

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

**1. L'entreprise agit en qualité de commissionnaire**

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

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

**2. L'entreprise agit en qualité de mandataire**

**Elle enregistre les opérations qu'elle effectue pour le compte de son mandant (achats, ventes, débours) dans un compte de tiers ouvert au nom de ce mandant dans la classe 4 (sous-compte de 47 "Débiteurs et créditeurs divers").**

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

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

## SECTION 7 : OPERATIONS EN MONNAIES ETRANGERES

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

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

- **soit par la constitution d'une provision pour pertes de change enregistrée au crédit du compte 194 (opérations à plus d'un an) ou par une inscription en charges provisionnées enregistrée au crédit du compte 499 (opérations à moins d'un an) ;**
- **soit par une opération de couverture de change qui est une opération technique (achat ou vente de devises à terme...) destinée à éliminer le risque né de la fluctuation du taux de change entre la date de transaction ou une date ultérieure et son dénouement final, lorsque cette transaction est faite avec l'étranger. La couverture de change a pour effet de fixer définitivement les termes de la transaction, en unités monétaires légales du pays.**

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

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

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

**Lorsque la valeur des éléments de l'actif et du passif de l'entreprise dépend des fluctuations de cours des monnaies étrangères, les articles 51 à 58 du présent Acte uniforme définissent les**

règles applicables aux biens, créances, dettes et disponibilités concernés.

Les dispositions à suivre sont exposées :

1) pour les biens (immobilisations incorporelles et corporelles, titres et stocks) dans l'article 51 ;

2) pour les créances et les dettes dans les articles 52 à 57 ;

3) pour les disponibilités dans l'article 58.

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

### 1. Immobilisations incorporelles et corporelles

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

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

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

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

### 2. Titres

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

Les remarques faites ci-dessus pour les immobilisations concernant la différence entre le prix payé et le coût initial enregistré, demeurent valables pour les titres. Cette différence constitue une perte ou un gain de change à enregistrer dans les charges ou les produits financiers de l'exercice du paiement.

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

### 3. Stocks

Les stocks sont valorisés en fonction :

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

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

*a) Détention à l'étranger*

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

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

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

Il existe plusieurs possibilités d'évaluation :

- valorisation des achats et des stocks au cours d'achat (ou cours moyen d'achat calculé sur la durée de rotation des stocks) ;
- valorisation des achats au cours du jour d'achat et valorisation des stocks :
  - soit au cours de clôture pour la totalité ;

• soit au cours du jour de clôture pour la partie non encore payée de ces stocks et au cours d'achat pour la partie déjà payée (ou cours moyen d'achat) ou, pour cette dernière partie, au cours à la date du paiement (ou cours moyen de paiement) ;

– valorisation selon un cours interne de période fixée par l'entreprise ;

– achats et stocks payés valorisés au cours du jour du paiement (ou cours moyen), achats et stocks non encore payés valorisés au cours du jour de clôture.

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

## B — DETTES ET CREANCES LIBELLEES EN MONNAIES ETRANGERES

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

– à l'entrée dans le patrimoine (article 52) ;

– à l'inventaire (articles 54, 56, 57) ;

– à la date d'encaissement ou de règlement (articles 53 à 55).

Elles se traduisent respectivement par :

– l'inscription de valeurs d'origine ;

– un ajustement de ces valeurs en fonction du cours de change à l'inventaire (écarts de conversion positifs ou négatifs) ;

– la mesure d'une différence de change (gain ou perte) à la date d'encaissement ou de règlement, sauf si antérieurement une opération spécifique de couverture de change en a fixé définitivement le montant à la date de cette opération de couverture.

### 1. Inscription des valeurs d'entrée

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

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

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

En général, cette distinction est fonction des facteurs suivants :

– une décision d'acheter ou de vendre à un certain prix exprimé en devises à partir de la valeur que l'on veut obtenir en unités monétaires légales du pays, après une conversion assurant l'équivalence entre les deux monnaies ;

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

– la date de formalisation de l'accord des parties. Cette date est normalement celle de la commande lorsqu'elle devient ferme et définitive. Si le délai entre cette date et celle de la facturation est court, la date de la facturation peut être retenue.

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

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

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

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

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

478 — ECARTS DE CONVERSION-ACTIF

479 — ECARTS DE CONVERSION-PASSIF

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

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

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

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

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

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

**3. Ecarts de conversion et résultat**

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

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

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

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

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

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

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

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

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

**4. Différences de change**

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

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

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

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

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

**C — DISPONIBILITES EN DEVISES**

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

## SECTION 8 : OPERATIONS FAITES EN COMMUN

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

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

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

**A — CARACTERISTIQUES GENERALES DE LA SOCIETE EN PARTICIPATION**

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

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

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

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

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

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

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

**B — ORGANISATION COMPTABLE DE LA SOCIETE EN PARTICIPATION**

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

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

**1. Un seul "gérant"**

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

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

**2. Pluralité de "gérants"**

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

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

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

**C — PRINCIPE DE LA COMPTABILISA-TION DES OPERATIONS FAITES EN S.P.**

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

**1. Les tiers**

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

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

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

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

**2. Les coparticipants**

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

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

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

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

Pour traiter les opérations à faire en S.P., les moyens à mettre en œuvre peuvent revêtir diverses formes.

**1. Biens mis à disposition**

Des biens appartenant en toute propriété aux coparticipants sont mis seulement à la disposition de la S.P.

A ce stade, il s'agit d'apports en jouissance.

Dans le cas de biens amortissables, leur consommation est prise en compte par la S.P. sous forme de charge de location facturée par l'associé propriétaire, soit pour le montant de l'amortissement correspondant, soit pour tout autre montant prévu par les clauses contractuelles.

**2. Mises de fonds**

Des mises de fonds sont destinées à financer les besoins de la S.P.

**a) Dans la comptabilité des coparticipants**

Le compte 463 est débité, par le crédit du compte de trésorerie concerné, des fonds versés à la S.P.

**b) Dans la comptabilité du gérant**

• En cas d'intégration des opérations de la S.P. dans ses comptes, les comptes de trésorerie concernés sont débités par le crédit des comptes 463 ouverts au nom de chacun des autres coparticipants. S'il existe un compte de trésorerie destiné aux seules opérations faites en S.P. (comme c'est souvent le cas dans les S.P. créées pour des opérations importantes et de longue durée), le gérant débite sa mise de fonds en S.P. par le crédit de son compte de trésorerie personnelle.

• En cas de tenue d'une comptabilité autonome, les opérations transiteront par le compte de liaison 188 "COMPTE DE LIAISON DES S.P."

**3. Acquisitions, créations de biens**

Ces biens destinés à la S.P. doivent figurer dans le bilan du coparticipant, qui en est le propriétaire apparent.

En règle générale, ce sera celui du gérant de la S.P. Pour que le bilan soit sincère et donne une image fidèle de la situation de l'entreprise du gérant, sa comptabilité devra enregistrer, sous forme de dette, en contrepartie du bien acquis (ou créé) pour la S.P., le montant des financements consentis par les autres coparticipants.

Par la suite, s'il s'agit de biens acquis ou créés amortissables, leur amortissement sera constaté chaque année dans la comptabilité de la S.P.

Dans la mesure où ces biens ont été inscrits dans le bilan du gérant, propriétaire apparent, la perte de valeur constatée par amortissement dans la S.P. vient réduire la dette du gérant vis-à-vis des autres coparticipants. Cette perte de valeur diminue, par conséquent, dans la comptabilité de ces derniers, la créance qu'ils avaient vocation à enregistrer au moment de l'acquisition du bien.

Dans ces conditions, l'opération sera comptabilisée sous la forme suivante :

- le gérant fera figurer au passif de son bilan la part des autres coparticipants (non gérants). A cet effet, il créditera le compte 181 "DETTES LIEES A DES PARTICIPATIONS" par le débit du compte 463 ;
- chacun des autres coparticipants (non gérants) constatera dans son propre bilan ses droits dans un compte 2771 "Créances rattachées à des participations" par le crédit du compte 463.

La constatation de la consommation des biens immobilisés amortissables par suite des opérations d'exploitation faites en société en participation se traduit, au niveau des comptes 181 et 2771, par une réduction d'un même montant des obligations et des droits respectifs du gérant et des non - gérants :

- le compte 181 est alors débité, à hauteur des amortissements correspondants inscrits en Exploitation S.P., par le crédit du compte 463 dans la comptabilité du gérant ;
- le compte 2771 est crédité du même montant par le débit du compte 463 dans la comptabilité des non - gérants.

*Remarque :* en cas de réévaluation des biens, cette réévaluation est faite dans le bilan du gérant, propriétaire apparent du bien. L'écart de réévaluation sera partagé entre le gérant, pour sa part dans la S.P., et les autres coparticipants dont la créance augmente en fonction de leurs droits dans la propriété effective des biens.

## E – COMPTABILISATION DES OPERATIONS FAITES PAR LA S.P. AVEC LES TIERS ET ENTRE LES COPARTICIPANTS

Les opérations faites en S.P. avec les tiers sont comptabilisées en fonction de l'organisation retenue par les coparticipants conformément aux règles habituelles.

Si les opérations sont réalisées avec les tiers par les coparticipants en leur nom propre, elles sont inscrites dans la comptabilité de chacun d'entre eux dans les conditions habituelles. Il en est de même pour les opérations réalisées entre les coparticipants eux-mêmes, lorsque ces opérations sont faites en leur nom propre.

Les opérations d'exploitation effectuées entre coparticipants au coût du bien cédé ou du service fourni, dans le cadre de la société en participation, sont portées chez le cédant au crédit du compte de charge intéressé. Toutefois, s'il ne peut être identifié de telles charges en

comptabilité analytique, ou s'il s'agit d'un regroupement de plusieurs charges en comptabilité analytique, ou s'il s'agit d'un regroupement de plusieurs charges par nature incombant nécessairement à l'entreprise (frais de personnel, par exemple), une subdivision du compte 781 "TRANSFERTS DE CHARGES D'EXPLOITATION" est utilisée. Exemple : 7816 "Transferts de charges de personnel à des coparticipants S.P.", qui sera crédité par le débit du sous-compte 463 affecté au coparticipant intéressé.

Chez le cessionnaire sont débités les comptes de la classe 6 "Comptes de charges", en fonction de la nature que revêtent les charges dans sa propre comptabilité.

**F — REPARTITION DES OPERATIONS FAITES EN S.P. ENTRE LES COPARTICIPANTS**

La répartition des opérations faites en S.P. peut s'effectuer, selon les dispositions contractuelles intervenues entre les coparticipants, à trois niveaux différents :

1 – la production ;

2 – l'exploitation ;

3 – le résultat.

**1. Au niveau de la production**

Ce sont les biens produits qui font l'objet de la répartition entre les coparticipants. La part de production est inscrite pour son coût dans la comptabilité de chaque coparticipant qui la négocie pour son propre compte :

- le gérant crédite le compte 781 "TRANSFERTS DE CHARGES D'EXPLOITATION" par le débit du compte 463 ;
- les coparticipants débitent le compte 638 "AUTRES CHARGES EXTERNES" par le crédit du compte 463.

Chacun des membres de la S.P. est libre de la gestion ultérieure des biens reçus en partage et les stocks restant en fin d'exercice figurent normalement à l'actif de son bilan.

**2. Au niveau de l'exploitation**

• Si chaque coparticipant enregistre dans ses comptes les opérations qu'il traite avec les tiers, sous réserve des régularisations qui peuvent intervenir ultérieurement, le résultat consécutif aux opérations faites en société en participation apparaît par différence entre les produits et les charges comptabilisées.

• Si le contrat prévoit un (ou des) gérant(s), toutes les charges et tous les produits figurent dans sa propre comptabilité générale. Juridiquement seul connu des tiers, le gérant répartit le résultat entre tous les coparticipants.

**3. Au niveau du résultat**

La répartition du résultat présuppose que la comptabilité de la société en participation est tenue par un gérant, seul connu des tiers. Cette méthode est dite "du partage final".

• Dans la comptabilité du gérant, la quote-part dans les résultats revenant aux coparticipants sera portée, en cas de bénéfice, au débit du compte 652 "QUOTE-PART DE RESULTAT SUR OPERATIONS FAITES EN COMMUN" (transferts de bénéfice aux non-gérants). En cas de perte, elle est portée au crédit du compte 752, de même intitulé (transferts de perte aux non-gérants), par le crédit ou le débit des comptes courants des intéressés (compte 463).

• Dans la comptabilité des autres coparticipants (non-gérants), la quote-part du résultat leur revenant dans les opérations faites par l'intermédiaire d'une société en participation est inscrite suivant le cas (bénéfice ou perte) au crédit du compte 752 ou au débit du compte 652 par le débit ou le crédit du compte courant du gérant (compte 463).

**G – PRESENTATION DES ETATS FINANCIERS ANNUELS DES ENTREPRISES COPARTICIPANTES DANS DES S.P.**

Les opérations faites en commun par l'intermédiaire d'une S.P. introduisent dans les états financiers des coparticipants, qu'il s'agisse du gérant ou des autres intervenants, des particularités qui peuvent empêcher une bonne compréhension des structures du bilan et donner une image tronquée du véritable volume d'affaires engagées par les entreprises, parties au contrat.

**1. Bilan**

Si la description des droits et obligations relatifs aux biens acquis ou créés par la S.P. dans les comptabilités des coparticipants figure au bilan, il n'en est pas de même concernant les dettes et créances sur les opérations courantes de la S.P., regroupées dans la comptabilité du gérant. En

effet, les tiers intéressés ignorent juridiquement l'existence de la S.P. et ne connaissent que leur interlocuteur direct.

Sur ce point, une information dans l'Etat annexé de chacun des coparticipants peut rendre compte du pourcentage de créances/dettes attachées au fonctionnement des S.P. par rapport au total des créances et dettes inscrites au bilan.

**2. Compte de résultat**

Lorsque les comptes de charges et de produits ne sont pas intégrés proportionnellement dans les comptabilités des coparticipants (du fait du choix de la méthode du partage final, par exemple), les notions de chiffre d'affaires et de soldes intermédiaires de gestion ne reflètent pas exactement les opérations de l'exercice, ni chez le gérant, ni chez les autres coparticipants.

L'État annexé peut fournir une information supplémentaire :

- chez le gérant, par des indications sur un compte de résultat retraité jusqu'au résultat d'exploitation ;
- chez les autres coparticipants, par la mise en évidence d'un montant des "produits des activités courantes" à rapprocher du chiffre d'affaires inscrit dans le compte de résultat, car plus significatif du volume réel d'activité de l'entreprise.

En outre, le modèle de Compte de résultat du SYSTÈME COMPTABLE OHADA doit être complété pour intégrer les quotes-parts de résultat sur opérations faites en commun, qui ne sont pas prévues dans le modèle général du Compte de résultat, afin d'éviter d'en alourdir la présentation.

Dès lors que l'entreprise réalise de telles opérations, elle est amenée à utiliser un poste supplémentaire de charges et un de produits à la fin du niveau "Exploitation" : (charges) Quote-part de résultat partagé et (produits) Quote-part de résultat partagé.

**3. Etat annexé**

Dans l'Etat annexé, le montant de chacun de ces deux postes devra être analysé en des composantes :

*a) Entreprises coparticipantes non gérantes*

Il s'agit d'une quote-part de perte transférée par le gérant (compte 6525 "Pertes imputées par transfert").

En produits d'exploitation, il s'agit d'une quote-part de bénéfice transférée par le gérant (compte 7525 "Bénéfices attribués par transfert").

*b) Entreprises gérantes*

Le poste "Quote-part de résultat sur opérations faites en commun" traduit globalement la part de perte supportée ou de bénéfice réalisé, dans le cadre des opérations faites en S.P., qui doit être transférée dans les comptabilités de leurs véritables destinataires.

– En produits

Il s'agit de la part des pertes transférée aux coparticipants non gérants compte 7521 "Quote-part transférée de pertes".

– En charges

Il s'agit de la part de bénéfice transférée aux coparticipants non gérants (compte 6521 "Quote-part transférée de bénéfices".

*c) Si l'entreprise est à la fois gérante dans des S.P. et coparticipante non gérante dans d'autres S.P.*

Les deux cas précédents de charges (comptes 6525 et 6521) et de produits (compte 7525 et 7521) devront être distingués.

En cas d'opérations faites en S.P., les informations à donner sur les créances et les dettes au bilan, comme sur les éléments du compte d'exploitation, ont déjà été précisées ci-dessus. Toutefois, il importe que l'entreprise explicite au mieux les postes de quotes-parts sur opérations faites en commun pour éclairer le jugement que les destinataires des états financiers peuvent porter sur les activités de l'entreprise, tout en maintenant la discrétion qu'implique le recours à la structure juridique de la S.P.

## SECTION 9 : GROUPEMENT D'INTERET ECONOMIQUE

### A – CARACTERISTIQUES GENERALES DU G.I.E.

Les groupements d'intérêt économique sont communément désignés par les initiales G.I.E.

Leurs modalités de constitution et leurs règles de fonctionnement sont fixées par l'Acte uniforme OHADA relatif aux sociétés commerciales.

Le G.I.E. est établi par contrat écrit entre deux ou plusieurs personnes physiques ou morales qui constituent entre elles, pour une durée déterminée, un cadre juridique en vue de mettre en œuvre tous les moyens propres à faciliter ou à développer l'activité économique des membres, à améliorer ou à accroître les résultats de cette activité.

Le G.I.E. a la personnalité juridique et ses règles de fonctionnement sont celles qui régissent les sociétés de personnes. L'organe souverain est l'Assemblée de ses membres qui est habilitée à prendre toute décision à l'unanimité, sauf dispositions contractuelles contraires.

Les membres du groupement sont tenus des dettes de celui-ci sur leur patrimoine propre, car le G.I.E. peut être constitué sans capital minimal légal, son financement étant assuré par les cotisations des membres.

Le G.I.E. ne donne pas lieu pour lui-même à réalisation et partage des bénéfices. De ce point de vue, trois situations peuvent se présenter :

- l'absence de réalisation de bénéfice (tel peut être le cas de la gestion en commun d'un bureau d'études ou de recherches pour le compte des membres du G.I.E.) ;
- la réalisation et le partage de bénéfices à titre occasionnel (tel peut être le cas de la gestion en temps partagé d'un ordinateur dont l'accès est ouvert à des tiers moyennant rémunérations) ;
- la réalisation de bénéfices à titre unique ou principal. En principe, le G.I.E. ne peut avoir pour but exclusif la recherche de bénéfices pour lui-même, mais seulement pour ses membres. Les bénéfices devront donc être répartis entre eux et non conservés dans le G.I.E.

Du point de vue fiscal, chaque membre est personnellement passible de l'impôt pour la part des bénéfices correspondant à ses droits dans le groupement.

**B – CONSEQUENCES COMPTABLES**

La création et l'activité d'un G.I.E. entraînent des conséquences comptables vis-à-vis :

- du G.I.E. lui-même ;
- de ses membres.

**1. Comptabilité du G.I.E.**

Doté de la personnalité morale, le G.I.E. est tenu aux obligations de forme et de fond fixées par le présent Acte uniforme.

Les comptes annuels sont arrêtés par l'organe de gestion et soumis à l'approbation de l'Assemblée, après le contrôle éventuel du commissaire aux comptes.

Le compte de résultat est établi en fonction des activités qui lui sont confiées par l'acte constitutif, étant entendu que le but du G.I.E. n'est pas de réaliser des bénéfices pour lui-même.

S'il s'agit d'un G.I.E. de services, les cotisations dues par les membres, conformément aux dispositions du contrat, sont inscrites dans les produits (compte 706 "SERVICES VENDUS"), avec régularisation en fin d'exercice lorsque les cotisations sont versées sous forme d'abonnements.

S'il s'agit d'un G.I.E. d'achats ou d'un G.I.E. de ventes, les différentes situations suivantes peuvent exister ; le G.I.E. peut :

- acheter à des tiers pour revendre à ses membres ou acheter à ses membres pour revendre à des tiers, en son propre nom ;
- procéder aux mêmes opérations aux termes d'un mandat qui lui est confié par ses membres ; dans ce cas, la comptabilité à tenir est celle qui s'attache aux opérations faites pour le compte de tiers ;
- agir à titre de commissionnaire, ainsi qu'à titre de mandataire.

**2. Comptabilité des membres du G.I.E.**

Les membres du G.I.E. interviennent dans la gestion du groupement sous deux formes :

- des participations financières ;
- une participation aux résultats.

**a) Participations financières au G.I.E.**

Selon leur destination, les participations financières au G.I.E. sont comptabilisées dans les conditions suivantes :

- la souscription et l'acquisition des parts de G.I.E. sont enregistrées au débit du compte 266 "PARTS DANS DES G.I.E.", éventuellement pour mémoire si le G.I.E. n'a pas de capital ;

- les avances au G.I.E. qui ne sont pas réalisables à court terme sont inscrites au débit de la subdivision du compte 277 "AVANCES A DES G.I.E" ;
- les autres opérations financières faites avec le G.I.E. sont enregistrées dans une subdivision du compte 46 "ASSOCIES ET GROUPE" ;
- les apports à un G.I.E. non évalués doivent être mentionnés dans les engagements donnés ;
- chaque membre constate la dépréciation de la participation dans le G.I.E. lorsque la valeur comptable de cette participation est supérieure à sa quote-part dans les capitaux propres du G.I.E. Les provisions à constituer affectent, dans l'ordre et dans la limite de leur montant, d'abord les parts du G.I.E. (compte 266), puis les créances à long terme (compte 277) et, enfin, le compte courant lui-même (subdivision du compte 46) ; si la dépréciation est supérieure à ces valeurs d'actifs, le surplus entraîne la constitution d'une provision pour risques.

*b) Participation aux résultats d'un G.I.E.*

Les cotisations versées à un G.I.E. en fonction des services rendus à l'entreprise constituent des charges d'exploitation à débiter au compte de sous-traitance générale (621) par le crédit d'une subdivision du compte 46. Si elles sont versées sous la forme d'abonnements, une régularisation est effectuée en fin d'exercice par l'intermédiaire du compte 476 "CHARGES CONSTATEES D'AVANCE".

Les résultats d'un G.I.E. ne sont appréhendés, par les membres participants, que pour autant qu'une décision de distribution de résultat est intervenue :

- lorsque les résultats du G.I.E. sont bénéficiaires, ses membres comptabilisent, au cours de l'exercice de distribution, la créance acquise de ce fait au crédit d'une subdivision du compte 772 "REVENUS DE PARTICIPATIONS" ;
- lorsque les résultats du G.I.E. sont déficitaires, selon la décision prise par ses membres, la perte peut être apurée :

• si elle est considérée comme définitive, par le versement d'un complément de cotisation dans les proportions de la contribution fixée au contrat pour chacun des membres ou selon toute autre formule de leur choix ;

• si elle n'est pas considérée comme définitive, par des apports ou avances complémentaires.

## SECTION 10 : SUBVENTIONS ET AIDES PUBLIQUES

### A - LA NOTION DE SUBVENTION

La subvention est une aide accordée à l'entreprise pour lui permettre de couvrir certaines de ses dépenses ; de par sa nature, la subvention n'est pas remboursable. Il ne faut donc pas la confondre avec :

- une avance ou un prêt ;
- un apport à titre de capital.

Le présent Acte uniforme fait la distinction entre les subventions reçues, enregistrées selon leur destination aux comptes :

14 – SUBVENTIONS D'INVESTISSEMENT ;

71 – SUBVENTIONS D'EXPLOITATION ;

88 – SUBVENTIONS D'EQUILIBRE.

et, les deux autres possibilités d'affectation des biens ou fonds apportés par l'Etat aux entreprises publiques qui sont à inscrire dans les comptes :

163 – AVANCES REÇUES DE L'ETAT ;

102 – CAPITAL PAR DOTATION.

Le compte 102 a, pour les entreprises publiques, le même caractère que le capital social dans les entreprises privées. Il peut être constitué par la contrepartie des apports en nature (immobilisations, stocks...) ou en espèces et parfois d'ailleurs sous une fausse dénomination de subventions.

Pour éviter toute confusion, il est indispensable pour les entreprises de se référer aux décisions notifiées par l'Etat pour déterminer la nature, l'objet et les conditions d'emploi des biens et fonds attribués.

### B - : DEFINITION DES SUBVENTIONS

Selon l'objet visé, trois catégories d'aides sont allouées aux entreprises par l'Etat sans obligation de remboursement :

- les subventions d'investissement, en vue d'acquérir ou de créer des valeurs immobilisées ou de financer des activités à long terme ; les valeurs immobilisées consistent le plus souvent en matériels ou en immeubles, d'où le nom de subventions d'équipement habituellement donné à ces subventions. Cependant, dans certains cas, la subvention vise plus largement le financement d'actifs productifs comprenant, outre les immobilisations, le "besoin en fonds de roulement" ou besoin de financement de l'exploitation. Cette dernière situation justifie le terme générique de "subventions d'investissement" ;
- les subventions d'exploitation, pour compenser l'insuffisance de certains produits d'exploitation (services publics à prix imposés) ou de certaines charges d'exploitation (études et recherches...) ;
- les subventions d'équilibre, de façon à compenser en tout ou partie la perte que l'entreprise aurait constatée si cette subvention ne lui avait pas été accordée.

**C - PARTICULARITE DU TRAITEMENT COMPTABLE**

Les subventions peuvent être analysées comme :

- un enrichissement de l'entreprise, à comptabiliser comme un produit rattachable à l'exercice d'octroi de la subvention ;
- un accroissement des capitaux propres, à enregistrer directement comme tel ;
- une réduction du coût d'acquisition ou de production des biens financés, en tout ou partie, à l'aide des subventions.

L'Acte uniforme a fixé les règles suivantes en la matière :

**1 — Pour les subventions d'équipement**

Il s'agit d'un accroissement des capitaux propres à la date d'octroi de la subvention (crédit du compte 14) avec :

- un amortissement du bien sur sa durée de vie utile et pour sa valeur d'entrée, sans réduction de coût du fait de la subvention (dotation aux amortissements par le débit du compte 68 concerné),
- une reprise du montant de la subvention au fur et à mesure de l'exécution du plan d'amortissement du bien. Chaque année, la reprise est égale au montant de la dotation aux amortissements pratiquée pour le bien, multipliée par le rapport existant entre le montant de la subvention et la valeur d'entrée de l'immobilisation (crédit du compte 865 "REPRISES DE SUBVENTIONS D'INVESTISSEMENT").

Le détail des écritures est inscrit dans le fonctionnement du compte 14 (cf. Contenu et fonctionnement des comptes).

L'exposé sur la subvention d'équipement peut être complété par les points suivants :

1) Lorsque la subvention porte sur le financement d'une immobilisation non amortissable, le montant de la subvention est "repris" chaque année dans le résultat (compte 865) par fractions égales calculées sur la durée d'inaliénabilité du bien, ou, en l'absence de telle clause d'inaliénabilité, sur une durée de 10 ans.

2) Lorsque la subvention prend la forme d'un transfert direct et gratuit d'une immobilisation à l'entreprise, la valeur à retenir est celle qui est définie à l'article 36 du présent Acte uniforme : "le coût historique... est constitué par... la valeur actuelle pour les biens acquis à titre gratuit". Cette valeur est définie à l'article 42 comme une "valeur d'estimation du moment qui s'apprécie en fonction du marché et de l'utilité de l'élément pour l'entreprise".

3) Des dérogations au fonctionnement lié aux comptes 14, 681 et 865 sont admises par le SYSTÈME COMPTABLE OHADA "lorsque la mesure sera justifiée par des circonstances particulières, notamment par le régime juridique des entreprises, l'objet de leur activité, les conditions posées ou les engagements demandés par les autorités ou organismes ayant alloué ces subventions".

Ni la nature, ni l'étendue des dérogations ne sont précisées par ce texte.

Cependant, s'il est considéré que, dans le cas des entreprises publiques, le transfert de valeur s'opère, en fait, à l'intérieur d'un seul et même patrimoine d'une personne morale, en l'occurrence l'Etat, l'octroi de subventions d'équipement à ces entreprises, à défaut de dispositions contraires, a plus le caractère d'une dotation en capital qui doit figurer au compte 102, que celui de subvention à inscrire au compte 14.

**2 – Pour la subvention d'exploitation**

Il s'agit d'un enrichissement immédiat de l'entreprise à comptabiliser comme un produit à rattacher à l'exercice d'octroi de la subvention (crédit du compte 71) lorsqu'elle est versée en fonction des conditions contractuelles qui lient l'entreprise aux parties versantes (cas des entreprises de services publics).

Le détail des écritures est inscrit dans le fonctionnement du compte 71 (cf. Contenu et fonctionnement des comptes).

Dans le cas où la subvention est destinée à rembourser des frais forfaitaires ou des frais réels identifiés, les entreprises bénéficiaires peuvent :

- soit créditer le compte 781 "TRANSFERTS DE CHARGES D'EXPLOITATION" (frais déterminés en comptabilité analytique de gestion ou statistiquement),
- soit créditer directement les comptes de charges identifiés de la classe 6 (frais réels), ...par le débit du compte 449 "ETAT, CREANCES ET DETTES DIVERSES", puis du compte de trésorerie concerné.

**3 – Pour la subvention d'équilibre**

Il s'agit, également, d'un enrichissement de l'entreprise, mais dont la cause ne peut être recherchée, comme pour la subvention d'exploitation, dans une insuffisance de prix de vente ou dans un excès de charges à supporter. En conséquence, elle est comptabilisée hors activités ordinaires au crédit du compte 88 "SUBVENTIONS D'EQUILIBRE" par le débit du compte 449, puis du compte de trésorerie concerné.

Le détail des écritures est inscrit dans le fonctionnement du compte 88 (cf. Contenu et fonctionnement des comptes).

## SECTION 11 : CAPITAUX PROPRES ET AUTRES FONDS PROPRES

### A - DEFINITION ET CONTENU DES CAPITAUX PROPRES

Du point de vue de l'analyse du bilan, les capitaux propres sont déterminés par la différence entre l'expression comptable, d'une part, de l'ensemble des éléments actifs de l'entreprise et, d'autre part, de l'ensemble des éléments passifs (passif externe).

Les capitaux propres correspondent aussi au total formé des apports, des écarts de réévaluation, des bénéfices autres que ceux pour lesquels une décision de distribution est intervenue, des pertes, des subventions d'investissement et des provisions réglementées.

Certains de ces éléments sont susceptibles d'être grevés d'une dette fiscale latente, d'autres peuvent engendrer des créances fiscales latentes.

Dans une optique fonctionnelle, les capitaux propres participent concurremment avec les éléments du passif externe au financement de l'entreprise.

Reportés dans le modèle de bilan, les capitaux propres associés aux dettes financières (emprunts et dettes assimilées, dettes de crédit-bail et contrats assimilés, dettes liées à des participations, provisions financières pour risques et charges) forment les ressources stables qui représentent les moyens de financement utilisés par l'entreprise de façon permanente et durable.

Dans le SYSTÈME COMPTABLE OHADA, les capitaux propres sont regroupés dans les comptes de ressources durables de la classe 1 sous les numéros et intitulés suivants :

10 CAPITAL ;

11 RESERVES ;

12 REPORT A NOUVEAU ;

13 RESULTAT NET DE L'EXERCICE ;

14 SUBVENTIONS D'INVESTISSEMENT ;

15 PROVISIONS REGLEMENTEES ET FONDS ASSIMILES.

Chacun de ces éléments des capitaux propres est défini dans la terminologie du SYSTÈME COMPTABLE OHADA (cf. Terminologie, infra chap.7).

### B - PARTICULARITES ATTACHÉES AUX CAPITAUX PROPRES

Chacun des comptes recensés dans le contenu des capitaux propres présente des particularités évoquées ci-dessous.

**1 – Capital**

Cette notion est commune à des structures juridiques différentes :

1) Pour les entreprises constituées sous forme de sociétés, il s'agit du capital social (compte 101), dont la comptabilité suit les phases successives de souscription (souscrit, non appelé ; appelé, non versé ; appelé, versé) ou de remboursement (amorti, non amorti) et les aléas de la vie des structures sociales : augmentations de capital, fusions, apports partiels d'actif, conversion d'obligations en actions, etc. Les conséquences vis-à-vis du capital d'origine sont inscrites au compte 105 – PRIMES LIEES AUX CAPITAUX PROPRES.

Le compte de créance de la société sur les actionnaires, pour la partie du capital souscrit non appelé, est inscrit au débit du compte 109 et porté en seconde ligne au passif du bilan, s'il subsiste à la clôture de l'exercice, en soustraction du capital nominal.

2) Pour les entreprises à caractère public alimentées sous forme de dotations au capital (compte 102).

3) Pour les entreprises personnelles, dont le capital initial est égal à la différence entre la valeur des éléments actifs et des éléments passifs que l'exploitant, à défaut de règle de droit commercial (notion de patrimoine limitée au droit civil), décide d'inscrire au bilan de son entreprise (compte 103).

Le capital initial est modifié ultérieurement par les apports et les retraits de capital (dont la rémunération, les impôts et autres charges ou prélèvements personnels) enregistrés au cours de l'exercice au compte de l'exploitant (compte 104).

4) En cas de réévaluation, les écarts entre les valeurs des actifs réévalués et les actifs d'origine sont constatés dans un compte spécifique (compte 106).

**2 – Réserves**

Outre les réserves habituellement créées dans les sociétés, réserve légale (compte 111), réserves statutaires ou contractuelles (compte 112), réserves facultatives (compte 118), les réserves réglementées (compte 113) couvrent des obligations d'affectation pour bénéficier de mesures fiscales (plus-values à long terme) ou des obligations contractuelles (réserves consécutives à l'octroi de subventions d'investissement) ou, éventuellement, en cas de réévaluation, des actifs non amortissables, selon la législation en vigueur.

**3 – Report à nouveau**

Le report à nouveau peut être :

- **créditeur – compte 121 – (bénéfice non affecté définitivement et renvoyé, pour décision, à l'Assemblée générale ordinaire appelée à statuer sur les résultats de l'exercice suivant) ;**
- **ou débiteur – compte 129 – Dans ce dernier cas, il enregistre dans deux comptes divisionnaires, la perte de l'exercice en deux parties :**
  - **la partie de la perte relative aux amortissements réputés différés si ce régime fiscal existe ;**
  - **la perte nette résiduelle.**

**4 – Résultat net de l'exercice**

Au plan comptable, le résultat net de l'exercice – compte 13 – peut être obtenu par virement successif des charges et des produits afférents aux soldes intermédiaires prévus par le SYSTÈME COMPTABLE OHADA. Chacun des soldes visés ci-dessus (à l'exception du premier représentant la marge brute) est obtenu par virement du solde intermédiaire précédent (solde du compte 132 – MARGE BRUTE viré au compte 133 – VALEUR AJOUTEE, par exemple) et par affectation des charges et produits qui lui sont liés, conformément à la structure du modèle de compte de résultat du SYSTÈME COMPTABLE OHADA.

Le montant figurant en solde final du compte 13 constitue un bénéfice si le montant des produits l'emporte sur celui des charges (compte 131) ou une perte dans le cas inverse (compte 139).

Au bilan, il figure en plus (bénéfice) ou en moins (perte) dans les capitaux propres de fin d'exercice.

S'il s'agit d'une société de capitaux, pour apprécier le véritable montant des capitaux propres, il faut prendre en compte la dette à court terme que constituera, le cas échéant, la distribution de dividendes proposée aux actionnaires par le conseil d'administration (capitaux propres après répartition du bénéfice). Ce montant net des capitaux propres après répartition est intéressant à connaître au plan économique et financier, mais n'a pas de portée juridique spécifique. Au sens de la loi sur les sociétés commerciales, les "capitaux propres" sont déterminés avant répartition.

**5 – Subventions d'investissement**

L'octroi de subventions et d'aides publiques aux entreprises fait l'objet d'une étude particulière à laquelle il faut se reporter.

Au bilan, les subventions d'investissement font partie des "autres capitaux propres". En effet, au stade de l'appréciation des capitaux propres en fin d'exercice, il convient d'attirer l'attention sur l'impôt latent que devra supporter l'entreprise au fur et à mesure de l'amortissement des biens amortissables acquis à l'aide d'une subvention d'équipement, dans la mesure où cette dernière a été inscrite directement au compte 14 et sera rapportée aux résultats des exercices d'amortissement des biens.

Même dans le cas de subventions affectées à l'acquisition ou à la création d'éléments d'actif non amortissables, il est généralement prévu que la subvention sera réintégrée en fonction du nombre d'années pendant lesquelles ces immobilisations sont inaliénables aux termes du contrat ou, à défaut d'une telle clause, sur une durée de dix ans.

**6 – Provisions réglementées et fonds assimilés**

Les provisions réglementées sont des provisions qui ne correspondent pas à l'objet normal d'une provision et sont comptabilisées en application de dispositions légales ou réglementaires. Ce sont, en général, des dispositions à caractère fiscal qui obligent les entreprises à créer ces provisions par un mécanisme comptable analogue à celui des provisions pour dépréciation et des provisions financières pour risques et charges, en contrepartie de l'avantage fiscal consenti.

Avec les subventions d'investissement, les provisions réglementées sont regroupées au bilan dans la rubrique des autres capitaux propres. En effet, elles ont le caractère de réserves placées, pour la plupart, sous un régime d'exonération provisoire d'impôt. Elles incorporent donc dans leur montant une charge latente correspondant à cet impôt.

Il en est ainsi en ce qui concerne les provisions pour amortissements fiscaux dérogatoires et les provisions pour plus-values de cession à réinvestir qui feront toujours l'objet d'une réintégration dans le résultat au cours des exercices suivant leur constitution.

Pour éviter de perturber le résultat d'exploitation, toutes les écritures concernant la création et la reprise de ces provisions sont constatées en classe 8 qui regroupe les charges et les produits hors activités ordinaires.

La place des provisions réglementées au passif du bilan évite également de fausser la valeur nette comptable des immobilisations, car la déduction qui porte sur les valeurs brutes à l'actif ne concerne ainsi que des dépréciations justifiées économiquement.

La provision spéciale de réévaluation sera créée, selon la législation fiscale en vigueur, pour constater l'écart entre la valeur réévaluée et la valeur d'origine des immobilisations amortissables. Elle sera reprise, par l'intermédiaire du compte 86, au rythme des amortissements desdites immobilisations, assurant ainsi la neutralité de l'opération sur le plan fiscal.

Les autres provisions réglementées et fonds assimilés sont liés à la législation fiscale ou à des dispositions particulières auxquelles il convient de se reporter pour leur traitement comptable.

**C - NOTION JURIDIQUE DES CAPITAUX PROPRES**

L'Acte Uniforme du Droit des Sociétés recourt à la notion de "capitaux propres" principalement à l'occasion de la procédure de "perte de la moitié du capital".

Si, du fait des pertes enregistrées dans les états financiers, les capitaux propres à la clôture de l'exercice deviennent inférieurs à la moitié du capital social, les associés (SARL) ou l'Assemblée générale extraordinaire (S.A.) doivent décider, dans les quatre mois, s'il y a lieu ou non de dissoudre par anticipation la société.

Les "capitaux propres" et le "capital" se définissent comme suit :

**1. Les "capitaux propres"**

Ils s'entendent au total des éléments précisés en section 2 ci-dessus :

capital nominal
+ écarts de réévaluation
+ réserves
+ report à nouveau
+ résultat net de l'exercice
+ subventions d'investissement
+ provisions réglementées.

Ils ne comprennent pas les "autres fonds propres" qui peuvent, le cas échéant, figurer au bilan (cf. paragraphe D).

En revanche, ils incluent l'intégralité du capital social nominal, y compris la fraction non appelée ou non libérée. Dès lors, leur montant est celui qui figure au passif du bilan (total capitaux propres), augmenté du capital non appelé.

**2. Le "capital"**

Il s'entend du capital social nominal qu'il soit libéré ou non, amorti ou non amorti, existant à la clôture de l'exercice.

Aussi, la procédure spéciale de décision des associés ou de l'Assemblée générale extraordinaire (A.G.E.) est-elle à déclencher si les capitaux propres sont devenus inférieurs à la moitié du capital social.

**D - AUTRES FONDS PROPRES**

Une rubrique "Autres fonds propres" doit figurer au passif du bilan, entre les Capitaux propres et les Dettes financières, dans le cas où l'entreprise a reçu des financements d'une nature intermédiaire entre les capitaux propres et les dettes.

Selon les cas et les législations, il peut s'agir :

- de "titres participatifs" émis par certaines sociétés et qui constituent des ressources tenant à la fois de l'action et de l'obligation (remboursables seulement à très long terme ; rémunération avec partie fixe et partie variable ; dernier rang de remboursement immédiatement avant les actions ; droits des porteurs identiques à ceux d'obligataires...) ;
- d'avances conditionnées reçues de l'Etat et dont le remboursement est tout à la fois à long terme et conditionnel. Exemple : remboursement de l'avance si l'investissement qu'elle a permis d'acquérir a généré une production cumulée supérieure à un seuil donné, généralement très élevé. Leur probabilité de remboursement est, a priori, très faible, d'où leur place en "autres fonds propres" plutôt qu'en dettes ;
- de droits du concédant dans les entreprises concessionnaires (cf. rubrique concessions) ;
- de titres subordonnés à durée indéterminée (T.S.D.I.), appelés parfois "obligations perpétuelles" ;
- d'obligations remboursables en actions (O.R.A.) ;
- d'autres instruments financiers, non remboursables, ou remboursables à l'initiative de l'entreprise, ou remboursables à l'aide d'autres instruments de capitaux propres (exemple O.R.A.).

Toutes ces ressources présentent soit une faible probabilité de remboursement, soit une absence d'échéancier, soit le remboursement par d'autres instruments de capitaux propres. Sans être des capitaux propres", elles en sont proches, d'où leur place dans cette rubrique spécifique "Autres fonds propres". Elles sont toutes comptabilisées au crédit du compte 167.

Elles ne doivent pas être confondues avec quelques formes particulières d'emprunts, classées en "dettes financières" :

- emprunts participatifs qui doivent leur nom au fait que leur rémunération comporte, outre un intérêt fixe, une partie variable liée au bénéfice ou à une performance de l'entreprise, mais dont le caractère principal est d'être définis, par certaines législations, comme créances de dernier rang sur les entreprises emprunteuses ;
- obligations à remboursement optionnel en actions ; obligations convertibles en actions (O.C.A.) ; obligations échangeables contre des actions (O.E.C.A.) ; obligations à bons de souscription d'actions (O.B.S.A.).

L'Etat annexé doit faire mention des éléments des autres fonds propres, mais aussi des emprunts participatifs.

## SECTION 12 : FRAIS DE RECHER-CHE ET DE DEVELOPPEMENT

**A - DÉFINITION DES ACTIVITÉS RELATIVES À LA RECHERCHE ET AU DÉVELOPPEMENT EXPÉRIMENTAL**

La recherche et le développement expérimental peuvent être définis comme l'ensemble des

travaux systématiques entrepris dans le but d'accroître le stock des connaissances scientifiques et techniques et d'introduire de nouvelles applications. Généralement, trois catégories de recherche développement sont distinguées : la recherche fondamentale, la recherche appliquée et le développement expérimental.

Les travaux de recherche fondamentale sont tous ceux qui concourent à l'analyse des propriétés, des structures des phénomènes physiques et naturels, en vue d'organiser en lois générales, au moyen de schémas explicatifs et de théories interprétatives, les faits dégagés de cette analyse. Ces travaux sont entrepris soit par pure curiosité scientifique (recherche fondamentale libre), soit pour apporter une contribution théorique à la résolution de problèmes techniques (recherche fondamentale orientée). Les résultats des recherches fondamentales sont en général publiés.

La recherche appliquée est entreprise soit pour discerner les applications possibles des résultats d'une recherche fondamentale, soit pour trouver des solutions nouvelles permettant d'atteindre un objectif déterminé choisi à l'avance. Elle implique la prise en compte des connaissances existantes et leur extension dans le but de résoudre des problèmes particuliers.

Le résultat d'une recherche appliquée consiste en un modèle probatoire de produit, d'opération, ou de méthode. La recherche appliquée permet la mise en forme opérationnelle des idées. Les connaissances ou les informations tirées de la recherche appliquée sont généralement susceptibles d'être brevetées et peuvent être conservées secrètes.

Le développement expérimental est l'ensemble des travaux effectués, selon un programme préétabli, par des équipes spécialement affectées, en vue de réunir toutes les informations nécessaires pour fournir les éléments techniques de décision de mise en production de matériaux, procédés, produits, dispositifs, organes, systèmes et services nouveaux ou améliorés, destinés à la vente ou à une utilisation interne. Les travaux de développement s'achèvent au moment où est prise la décision de mise en fabrication.

Les activités de recherche et de développement expérimental et les activités extérieures à la recherche se distinguent essentiellement par la présence ou l'absence d'un élément de nouveauté ou d'innovation. Lorsqu'une activité s'exerce selon des normes établies, elle n'appartient pas à la recherche et au développement ; lorsqu'elle s'écarte de ces normes et fraye une voie nouvelle, elle peut être considérée comme recherche et développement.

### B - FRAIS DE RECHERCHE ET DE DÉVELOPPEMENT

Les frais de recherche et de développement (frais de R.D.) sont les dépenses correspondant à l'effort réalisé par l'entreprise dans ce domaine pour son propre compte.

En sont par conséquent exclus les frais entrant dans le coût de production des commandes passées par des tiers. Ces frais sont inscrits dans les charges concernées de la classe 6 et se retrouveront dans les travaux en cours à la clôture de l'exercice si la commande n'a pas encore été facturée. Si la commande nécessite des équipements spécifiques, ceux-ci sont enregistrés dans les immobilisations et la charge d'amortissement est incorporée dans le coût de la commande.

### C - CLASSEMENT DES FRAIS DE RECHERCHE ET DE DÉVELOPPEMENT EN COMPTABILITÉ

La question essentielle qui se pose en matière de frais de recherche et de développement est de distinguer ceux qui doivent rester inscrits dans les charges de ceux qui peuvent être portés à l'actif.

Il peut s'agir :

- de frais engagés par l'entreprise, avec ses moyens propres (personnel, laboratoires, ateliers d'essais). Ils sont enregistrés dans les comptes de charges par nature ;
- de frais externes (recherches exécutées par des tiers). Ils sont enregistrés dans le compte 626 "ETUDES, RECHERCHES ET DOCUMENTATION".

Si les frais de recherche et de développement sont portés à l'actif du bilan dans les conditions exposées ci-dessous, les charges correspondantes sont débitées au compte 211 "FRAIS DE RECHERCHE ET DE DEVELOPPEMENT" pour leur montant calculé soit par l'intermédiaire de la comptabilité analytique de gestion, soit, statistiquement, par le crédit du compte 721 "PRODUCTION

IMMOBILISEE, IMMOBILISATIONS INCORPORELLES".

L'amortissement de ces frais sera comptabilisé en Exploitation, au débit du compte 6812 "Dotations aux amortissements des immobilisations incorporelles" par le crédit du compte d'amortissement concerné (compte 2811).

En cas de prise de brevet consécutive à des recherches liées à la réalisation de projets, l'entreprise détermine la valeur éventuelle de son brevet et retient la plus faible des deux valeurs suivantes à la date de prise du brevet :

(a) Coût du brevet :

- dépenses liées à la constitution de droits de propriété industrielle ;
- fraction non amortie des frais de recherche et de développement correspondant au brevet déposé.

(b) Valeur de rentabilité estimée : valeur actuelle des flux futurs de trésorerie générés par le brevet.

Le montant retenu correspond à la valeur d'entrée en comptabilité du brevet. Il est enregistré au débit du compte 212 "BREVETS, LICENCES, CONCESSIONS ET DROITS SIMILAIRES" par le crédit du compte de trésorerie pour les frais de dépôt et le crédit du compte 211 (valeur brute moins amortissements) pour les frais de recherche et de développement immobilisés.

Lorsque les dépenses de R.D. concourent à la création d'un bien corporel tel qu'un prototype, par exemple, elles sont enregistrées au compte d'immobilisation ou de stock approprié et non au compte 211 "FRAIS DE RECHERCHE ET DE DEVELOPPEMENT".

## D - TRAITEMENT COMPTABLE DES FRAIS DE RECHERCHE ET DE DÉVELOPPEMENT

### 1 – Règle (cas général)

L'entreprise applique la règle de prudence qu'impose le caractère aléatoire des activités relatives à la recherche et au développement expérimental. En conséquence, les frais de R.D. sont enregistrés dans les charges de l'exercice au cours duquel ils sont engagés. Ils viennent ainsi directement en diminution du résultat de cet exercice.

### 2 – Inscription à l'actif (l'exception)

a) Les travaux de recherche fondamentale ne peuvent en aucun cas être inscrits à l'actif du bilan.

b) Les autres frais de R.D. ne peuvent jamais être transférés à l'actif au cours d'un des exercices suivant celui de l'inscription dans les charges.

c) Cependant, à titre exceptionnel, les frais de recherche appliquée et de développement expérimental peuvent être inscrits à l'actif du bilan de l'exercice au cours duquel ils ont été engagés, si les conditions suivantes sont simultanément remplies pour un projet déterminé :

- ce projet est clairement identifié et son coût peut être individualisé et mesuré de façon fiable de façon à pouvoir le répartir dans le temps ;
- la possibilité de sa réalisation et de sa réussite technique peut être démontrée ;
- l'entreprise manifeste l'intention de produire, de commercialiser ou d'utiliser le produit, procédé ou processus, objet du projet ;
- l'existence d'un marché potentiel ou l'utilité pour l'entreprise d'un tel projet permet d'envisager de sérieuses chances de rentabilité commerciale ;
- des ressources suffisantes existent ou leur disponibilité peut être démontrée, pour mener le projet à son terme.

d) L'amortissement des frais de R.D. immobilisés est étalé, en principe, sur une durée ne dépassant pas cinq ans. Pour des projets particuliers, il est admis, à titre exceptionnel, de retenir une durée d'amortissement plus longue, sans toutefois dépasser la durée d'utilisation de l'actif considéré, à condition d'apporter la justification de cette mesure dérogatoire.

La date de départ de l'amortissement est fixée, au plus tard, à la date d'achèvement du produit, procédé ou processus, sans attendre une date de mise en service éventuelle.

En application du principe de prudence, les amortissements successifs ne peuvent être inférieurs à l'amortissement linéaire sauf en fin de période d'amortissement (conséquence d'un amortissement initial plus sévère).

**e) Pour les entreprises en forme de société, comme il est prévu en matière de frais d'établissement, tant que le poste de frais de R.D. n'est pas apuré, il ne peut être procédé à aucune distribution de dividendes, sauf si le montant des réserves libres est au moins égal à celui des frais non amortis. Il est admis aussi qu'en cas de bénéfices suffisants le plan d'amortissement n'est pas mené à son terme et qu'à l'issue d'un exercice la totalité des frais de R.D. non encore amortis le sont globalement.**

**E - INFORMATION SUR LES FRAIS DE R.D.**

**Le modèle de bilan du Système normal comporte un poste spécifique d'immobilisations incorporelles pour indiquer le montant des frais de recherche et de développement portés à l'actif.**

**Cependant, le compte de résultat ne donne aucune indication sur les frais de R.D. engagés pendant l'exercice.**

**Il convient de donner dans l'Etat annexé les informations nécessaires, si elles sont significatives :**

- **sur les éléments constitutifs des frais de R.D. immobilisés, leur durée d'amortissement, les mouvements éventuels avec le compte "Brevets", etc. ;**
- **sur le montant et la nature des frais de R.D. comptabilisés au cours de l'exercice, la quote-part éventuellement transférée en immobilisations, etc.**

**Enfin, le rapport de gestion établi par les sociétés de capitaux doit comporter obligatoirement des indications sur les activités et les prévisions de l'entreprise en matière de recherche et de développement.**

**ANNEXE : Identification des frais de recherche et de développement (Norme I.A.S. 9 révisée en 1993)**

**• Parmi les activités traditionnellement incluses dans la recherche figurent, par exemple, les suivantes :**

- **les activités visant à acquérir des connaissances nouvelles ;**
- **la recherche d'applications pour les résultats de recherche ou d'autres connaissances ;**
- **la recherche d'autres produits ou procédés possibles ;**
- **la formulation et la conception d'éventuels autres produits ou procédés nouveaux ou améliorés.**

**• Parmi les activités traditionnellement incluses dans le développement figurent par exemple les suivantes :**

- **l'évaluation des autres produits ou procédés possibles ;**
- **la conception, la construction et la mise à l'essai de prototypes et de modèles de démarrage ;**
- **la conception d'outils, de modèles, de moules et de matrices faisant intervenir de nouvelles technologies ;**
- **la conception, la construction et l'exploitation d'une usine pilote d'une taille non économiquement suffisante pour la production commerciale.**

**• Parmi les activités qui peuvent être en étroite relation avec les activités de recherche et de développement, mais qui ne sont ni des recherches, ni du développement figurent par exemple les suivantes :**

- **suivi technique au cours de la toute première phase de production commerciale ;**
- **contrôle de qualité au cours de la production commerciale, y compris tests de routine sur les produits ;**
- **interventions de réparation des pannes survenant au cours de la production commerciale ;**
- **efforts de routine pour affiner, enrichir ou améliorer d'une manière quelconque les qualités d'un produit existant ;**
- **adaptation d'une capacité existante à une exigence particulière ou au soin du client dans le cadre d'une activité commerciale continue ;**
- **modifications de conception saisonnières ou périodiques des produits existants ;**
- **conception de routine des outils, modèles, moules et matrices ;**

- activités, y compris l'ingénierie, de conception et de construction, relatives à la construction, au nouvel emplacement, à la redisposition ou au démarrage d'installations ou d'équipements, autres que les installations ou les équipements utilisés exclusivement pour un projet de recherche et de développement particulier.

## SECTION 13 : CONTRATS PLURI-EXERCICES

### A – DEFINITION DU CHAMP D'APPLICATION

Dans l'application des présentes règles, il faut entendre par contrat pluri-exercices le contrat portant sur la réalisation d'un bien, d'un service ou d'un ensemble de biens et/ou de services dont l'exécution s'étale sur au moins deux exercices.

N'entrent pas dans cette catégorie les contrats pour lesquels les services rendus à l'arrêté des comptes peuvent être facturés.

Il en est ainsi :

- pour les prestations continues, telles que les loyers ou les intérêts, sur la période du bail ou la durée du prêt consenti ;
- pour les prestations discontinues à échéances successives échelonnées sur plusieurs exercices, telles que les contrats d'entretien, de maintenance ou d'abonnement de services.

### B – REGLES D'APPLICATION OBLIGATOIRES A TOUS LES CONTRATS PLURI-EXERCICES

Conformément à l'article 49 de l'Acte uniforme "il doit être procédé dans l'exercice à tous les amortissements et provisions nécessaires pour couvrir les dépréciations, les risques et les charges probables, même en cas d'absence ou d'insuffisance de bénéfices".

En application de cette règle générale, toute perte probable sur un contrat pluri-exercices doit être provisionnée pour sa totalité. Le montant de cette provision n'est pas lié à celui des travaux effectivement réalisés à la date de l'arrêté des comptes, mais à la connaissance de la perte probable qui peut résulter de l'exécution totale du contrat pluri-exercices.

Comme l'exécution d'un contrat pluri-exercices s'étale au moins sur deux exercices successifs, les règles définies aux articles 59 et 60 de l'Acte uniforme s'appliquent. "Le résultat de chaque exercice est indépendant de celui qui le précède et de celui qui le suit. Pour sa détermination, il convient de lui rattacher et imputer les événements et opérations qui lui sont propres et ceux-là seulement."

"Seuls les bénéfices réalisés à la date de clôture d'un exercice sont inscrits dans les résultats de l'exercice."

L'article 60 précise, en outre, dans son deuxième alinéa, les conditions dans lesquelles peut être considéré comme réalisé à la clôture de l'exercice un bénéfice afférent à une opération qui n'est encore que partiellement exécutée à cette date.

De la conjugaison de ces règles générales, trois méthodes de prise en compte des résultats sur les opérations relatives à des contrats pluri-exercices peuvent être pratiquées :

- la méthode à l'achèvement (prise en compte du résultat total de l'opération au cours de l'exercice de terminaison) ;
- la méthode à l'avancement (prise en compte du résultat au fur et à mesure des exercices d'exécution) ;
- la méthode du bénéfice partiel à l'inventaire (prise en compte du bénéfice partiel en fin d'exercice seulement, si le contrat global est prévisionnellement bénéficiaire).

### C – METHODE A L'ACHEVEMENT

Dans cette méthode, il est fait application stricte de la règle de prudence.

#### 1. Exercices d'exécution

Au cours des exercices d'exécution, autres que l'exercice de terminaison :

- aucun chiffre d'affaires n'est inscrit en classe 7 ;
- les charges sont enregistrées dans les comptes de la classe 6 correspondant à leur nature ;
- en fin d'exercice, le coût de production de l'opération est porté dans les "en-cours" de travaux ou de services avec la contrepartie, pour l'exercice, en classe 7, dans la variation des "en-cours" (compte 73) ;

- les acomptes reçus des clients subsistent au passif du bilan de l'exercice ;
- en cas de dépréciation sur la partie du contrat exécutée, l'entreprise constate la diminution des "en-cours" ;
- s'il existe un risque de perte à terminaison supplémentaire sur le contrat global, une dotation à une provision financière pour risques et charges (compte 193) est passée au Compte de résultat de l'exercice.

**2. Exercice de terminaison**

Au cours de l'exercice de terminaison :

- le chiffre d'affaires total de l'opération est passé en classe 7 avec contrepartie en créances clients ;
- les charges de l'exercice de terminaison sont enregistrées dans lès comptes de la classe 6 correspondant à leur nature ;
- le coût de production des "en-cours" des exercices précédents est annulé par inscription au débit du compte 73 ;
- les acomptes reçus des clients sont virés au crédit des comptes clients concernés ;
- les dépréciations éventuellement constituées sont reprises.

**D — METHODE A L'AVANCEMENT**

La méthode est dite aussi "méthode au pourcentage des travaux exécutés".

**1. Exercices d'exécution**

Au cours des exercices d'exécution :

- le chiffre d'affaires correspondant aux travaux exécutés au cours de chaque exercice et acceptés par le client est porté en classe 7 ;
- les charges sont enregistrées dans les comptes de la classe 6 correspondant à leur nature ;
- aucun "en-cours" n'est porté au bilan, à l'exception de la partie des travaux exécutés pour laquelle le client n'a pas encore donné son accord ;
- les créances clients sont créées en contrepartie des travaux inscrits dans le chiffre d'affaires, les acomptes versés venant en diminution des créances correspondantes ;
- aucune dépréciation n'est constatée sur les travaux exécutés au cours de chaque exercice, dans la mesure où ils sont inscrits en classe 7 (la marge sur le résultat est automatiquement dégagée par différence entre le chiffre d'affaires et les charges correspondantes : profits ou pertes successifs) ;
- comme dans la méthode à l'achèvement une provision pour risque de perte à terminaison sur le contrat global peut être nécessaire. Elle sera reprise au fur et à mesure de l'exécution effective des travaux.

**2. Exercice de terminaison**

La comptabilisation est la même.

**E – METHODE DU BENEFICE PARTIEL A L'INVENTAIRE**

Cette méthode est soumise aux dispositions particulières du deuxième alinéa de l'article 60 de l'Acte uniforme. Elle est d'un emploi plus restrictif que les deux méthodes précédentes, car elle ne vise que les contrats prévisionnellement bénéficiaires.

**1. Principe**

"Peut-être considéré comme réalisé à cette date (date de clôture d'un exercice) le bénéfice résultant d'une opération partiellement exécutée et acceptée par le client, lorsqu'il est possible de prouver, avec une sécurité suffisante, que le contrat est suffisamment avancé pour que ce bénéfice partiel puisse s'insérer normalement dans le bénéfice global prévisionnel de l'opération dans son ensemble" (article 60 de l'Acte uniforme).

S'agissant d'une écriture d'inventaire, elle doit être justifiée dans les conditions suivantes :

- la partie de l'opération, qui est à la source du résultat bénéficiaire partiel comptabilisé à l'inventaire, doit avoir été acceptée par le client ;
- le résultat bénéficiaire partiel comptabilisé doit s'insérer normalement dans le bénéfice global prévisionnel du contrat dans son ensemble.

Pour qu'il en soit ainsi, il convient de prouver que :

- le prix de vente, à la date de clôture de l'exercice considéré, est connu avec suffisamment de certitude et tient compte de

toutes les probabilités de baisse "ou de hausse" susceptibles d'intervenir (pénalités ou réclamations en matière de travaux, par exemple) ;

- l'avancement dans la réalisation du contrat est suffisant. Le point à partir duquel cet avancement est considéré comme suffisant peut être déterminé par référence à des clés techniques particulières à chaque secteur professionnel ;
- des prévisions raisonnables peuvent être faites sur la totalité des coûts à envisager jusqu'au stade ultime de l'exécution, y compris toutes probabilités de hausses susceptibles d'intervenir sur les différents facteurs de production ;
- aucun risque n'existe quant à l'aptitude de l'entreprise et du client à exécuter leurs obligations contractuelles.

Dans les cas exceptionnels où des garanties accordées soit par la puissance publique, soit par le jeu des contrats permettent d'affirmer l'existence d'un bénéfice final, quelles que soient les circonstances, le bien-fondé de la comptabilisation d'un résultat bénéficiaire partiel est démontré par référence aux dispositions de ces garanties (travaux en régie, par exemple).

En cas de démonstration, dans les conditions définies ci-dessus, d'un bénéfice global, les entreprises peuvent prendre en compte une quote-part de ce résultat en fonction de l'exécution des obligations contractuelles à la date d'arrêté des comptes.

Souvent, s'agissant de travaux, le montant de cette quote-part est déterminé par application au bénéfice global du rapport R :

$$R = \frac{\text{Coût production des travaux réalisés à la clôture des comptes}}{\text{Coût de production total estimé du produit ou du service}}$$

Cette méthode peut, dans certains cas, n'être pas conforme au principe de prudence (cas d'incorporation initiale d'un montant important de matières premières et d'approvisionnements).

Le rapport suivant peut aussi être utilisé :

$$R = \frac{\text{Valeur ajoutée dans l'exercice}}{\text{Valeur ajoutée prévisionnelle}}$$

Toute méthode de détermination de la quote-part doit être rationnellement fondée.

**2. Conséquences en cours d'exécution**

Au cours des exercices d'exécution autres que l'exercice de terminaison :

- aucun chiffre d'affaires n'est inscrit en classe 7;
- les charges relatives au contrat sont enregistrées en classe 6, selon leur nature ;
- en fin d'exercice :
  - le coût de production de l'opération est porté dans les "en-cours" avec contrepartie, pour l'exercice, en classe 7, dans la variation des "en-cours" (compte 73) ;
  - les acomptes reçus des clients subsistent au passif du bilan de l'exercice ;
  - la quote-part de résultat, calculée comme il est indiqué ci-dessus, est enregistrée en classe 7, au crédit du compte 753 "QUOTE-PART DE RESULTAT SUR EXECUTION PARTIELLE DE CONTRATS PLURI-EXERCICES" par le débit du compte 475 "CREANCES SUR TRAVAUX NON ENCORE FACTURABLES" ;
  - aucune dépréciation n'est à prévoir ni sur les "en-cours", ni sur un risque de perte à terminaison, puisque le contrat doit être bénéficiaire.

Néanmoins, si les prévisions sur la marge bénéficiaire s'avèrent plus pessimistes que prévu, les quotes-parts de bénéfice constatées au cours des exercices précédents doivent être ramenées à leur montant effectif global à la date du nouveau calcul. A cette fin, l'entreprise devra créditer le compte 475 par le débit du compte 653 "QUOTE-PART DE RESULTAT ANNULEE SUR EXECUTION PARTIELLE DE CONTRATS PLURI-EXERCICES".

**3. Conséquences pour l'exercice de terminaison**

- le chiffre d'affaires total de l'opération est à comptabiliser en classe 7 avec contrepartie en créances clients ;
- les charges de l'exercice de terminaison sont enregistrées dans les comptes de la classe 6 correspondant à leur nature ;

- le coût de production des "en-cours" des exercices précédents est annulé par inscription au débit du compte 73 ;
- les acomptes reçus des clients sont virés au crédit des comptes clients concernés ;
- la quote-part du résultat bénéficiaire comptabilisée antérieurement est débitée au compte 653 par le crédit du compte 475, pour solde de ce compte.

**F — UTILISATION DES METHODES DE COMPTABILISATION D'OPERATIONS RELATIVES A L'EXECUTION DE CONTRATS PLURI-EXERCICES**

Les entreprises doivent mentionner dans l'Etat annexé la méthode de comptabilisation utilisée pour traiter les opérations relatives à l'exécution des contrats pluri-exercices et donner toutes les explications utiles à la compréhension des résultats dégagés.

L'option retenue pour chaque contrat engage l'entreprise jusqu'à la réalisation complète de ce contrat.

De la comparaison des trois méthodes susceptibles d'être utilisées peuvent être néanmoins tirées les conséquences suivantes :

- pour les contrats bénéficiaires, la méthode de l'achèvement et celle du bénéfice partiel à l'inventaire sont similaires des travaux en cours : elles procèdent d'un même processus d'enregistrement comptable.

Si, eu égard aux aléas temporels ou techniques qui conditionnent l'exécution des contrats pluri-exercices, les entreprises veulent passer de la première méthode à la seconde en cours d'opération, elles doivent impérativement signaler cette exception par rapport à l'engagement initial dans l'État annexé ;

- pour les contrats déficitaires, seules les méthodes à l'achèvement et à l'avancement peuvent être retenues.

Elles n'entraînent aucune différence dans le montant du résultat déclaré pour chacun des exercices d'exécution puisque :

- la perte probable sur la part exécutée est couverte dans la méthode à l'achèvement par une dette pour dépréciation, ce qui diminue d'autant le résultat global, alors que dans la méthode à l'avancement cette perte résulte directement de la confrontation des charges et des produits ;
- la perte future sur la part non exécutée des contrats est prise en compte dans les deux méthodes par la provision pour risque de perte à terminaison.

Les méthodes diffèrent en matière de prise en compte du chiffre d'affaires comme constaté dans la description qui en est donnée au E ci-avant.

**G – PRESENTATION DES COMPTES ANNUELS DES ENTREPRISES EXECUTANT DES CONTRATS PLURI-EXERCICES**

Les contrats traités selon la méthode de l'achèvement ou la méthode de l'avancement ne posent pas de problèmes particuliers en matière de présentation des états financiers annuels, si ce n'est, bien entendu, l'obligation de donner les informations utiles à la compréhension des comptes dans l'Etat annexé.

En revanche, la méthode des bénéfices partiels à l'inventaire nécessite quelques précisions complémentaires.

Au bilan, le poste BJ Autres créances de l'actif incorpore le compte 475 "CREANCES SUR TRAVAUX NON ENCORE FACTURABLES" qui n'a pas vocation, en tant que tel, à se transformer en trésorerie, puisqu'il entre dans une écriture d'inventaire qui ne concrétise pas un flux financier réel.

Cette créance ne peut donc être inscrite dans le poste "Clients". Elle fausserait les calculs du crédit moyen accordé aux clients (rapport clients/chiffre d'affaires).

Dans le Compte de résultat, il convient d'intégrer des postes distincts dans l'activité d'exploitation retraçant les montants inscrits aux comptes 753 "QUOTE-PART DE RESULTAT SUR EXECUTION PARTIELLE DE CONTRATS PLURI-EXERCICES" et 653 "QUOTE-PART DE RESULTAT ANNULEE SUR EXECUTION PARTIELLE DE CONTRATS PLURI-EXERCICES".

Pour ce faire, il convient d'utiliser les postes référencés TL (Autres produits) et RL (Autres charges) déjà introduits dans le modèle de Compte de résultat à l'occasion de la comptabilisation des opérations faites en commun.

En cas de pluralité des opérations effectuées (faites en commun – en position de gérant, en position de coparticipant non-gérant ; en exécution des contrats pluri-exercices traités selon la méthode des bénéfices partiels à l'inventaire), toutes informations chiffrées doivent être détaillées par catégorie d'opérations (donc avec 2 postes en charges, 6521 et 6525 ; et 3 en produits : 7521, 7525 et 753) dans l'Etat annexé, voire dans le Compte de résultat si les montants en cause sont importants.

## SECTION 14 : CHARGES D'EMPRUNTS

Conformément à la notion économique de coût, le SYSTÈME COMPTABLE OHADA n'exclut l'incorporation des charges financières ni dans les coûts de production, ni dans les coûts d'acquisition. Toutefois, en conformité avec la norme I.A.S. 23 (charges d'emprunts), cette incorporation est subordonnée à un certain nombre de conditions.

### A –CHARGES D'EMPRUNTS INCORPORABLES ; COUTS CONCERNES

Il faut entendre par charges d'emprunts (ou "dettes financières") :

- les intérêts proprement dits des emprunts et avances reçues ;
- les intérêts inclus dans les redevances de crédit-bail ;
- les intérêts sur découverts bancaires ;
- les amortissements des primes de remboursement des emprunts ;
- les amortissements des coûts accessoires d'émission des emprunts (frais d'émission des emprunts) ;
- les différences de change sur emprunts en devises, dans la mesure où elles sont assimilables à un complément de charges d'intérêts.

Dans le cas où les fonds d'emprunts obtenus génèrent des produits financiers, à la suite de placements de ces fonds, les charges incorporables s'entendent du montant net : charges d'emprunts moins revenus obtenus.

Les coûts susceptibles d'être majorés par des charges d'emprunts incorporées sont :

- principalement, les coûts de production, dans la mesure où le processus de production est relativement long, de l'ordre de cinq à six mois ou plus ; cette durée s'entend de la date d'acquisition des matières premières à la date d'achèvement du bien ;
- le cas échéant, les coûts d'achat de marchandises ou d'immobilisations lorsque le processus d'achat s'étend sur une durée de même ordre que ci-dessus, durée qui s'entend de la date des premières dépenses d'achat (avances et acomptes notamment) jusqu'à la date d'entrée en magasin.

### B – CONDITIONS D'INCORPORATION

**1. Lien direct avec le processus d'achat ou de production**

Les charges d'emprunts sont à incorporer au coût si l'emprunt se rattache directement à l'opération d'achat ou à la production. C'est le cas des avances versées aux fournisseurs et dont les fonds ont été obtenus par l'entreprise à l'aide d'emprunts spécifiques. Les intérêts relatifs à un emprunt souscrit pour financer l'acquisition d'un matériel de production sont aussi concernés.

Toutefois, comme de nombreux emprunts présentent un caractère global de financement général de l'entreprise, il doit aussi être admis l'incorporation de leurs intérêts au prorata des fonds utilisés dans le processus de production, c'est-à-dire au prorata des investissements et des besoins en fonds de roulement correspondant directement à cette production. Par conséquent, si les emprunts globaux représentent un montant global de 1 000 et que les investissements directement rattachés à la production (y compris les besoins en "fonds de roulement") sont pour le produit X de 200, on incorporera au coût de production de ce produit X une fraction égale à 20 % des intérêts d'emprunts (à pondérer par la durée du processus de production).

Dans cette hypothèse, en aucun cas le total des frais d'emprunts ainsi incorporés ne peut dépasser le montant des charges d'emprunts de la période.

**2. Durée du processus d'achat ou de production**

Pour éviter d'alourdir les travaux comptables des entreprises, l'incorporation n'est à opérer

## SECTION 4 : NOMENCLATURE DES SECTEURS INSTITUTIONNELS

**Dans ses relations avec les différents partenaires, l'entreprise devra se servir de la nomenclature d'agents ci-dessous.**

**S1 : Economie nationale**

- **S11 Sociétés non financières**
  - **S11.1 Sociétés non financières publiques**
  - **S11.2 Sociétés non financières privées nationales**
  - **S11.3 Sociétés non financières sous contrôle étranger**
- **S12 Sociétés financières**
  - **S12.1 Banque Centrale**
  - **S12.2 Autres institutions de dépôt**
    - **S12.2.1 Banques**
    - **S12.2.2 Caisse d'épargne**
  - **S12.3 Etablissements financiers**
  - **S12.4 Auxiliaires financiers (Charges d'agents de change...)**
  - **S12.5 Sociétés d'assurances et fonds de pension**
- **S13 Administrations publiques**
  - **S13.1 Administration centrale**
    - **S13.1.1 Etat**
    - **S13.1.2 Organismes Divers d'Administration Centrale (O.D.A.C.)**
  - **S13.2 Administrations locales**
  - **S13.3 Sécurité sociale**
- **S14 Ménages et entreprises individuelles**
  - **S14.1 Employeurs**
  - **S14.2 Travailleurs pour leur propre compte**
  - **S14.3 Salariés**
  - **S14.4 Bénéficiaires de revenus de la propriété et de transferts**
- **S15 Institutions sans but lucratif au service des ménages**

**S2 : Reste du Monde (R.D.M.)**

## SECTION 5 : NOMENCLATURE DES OPERATIONS FINANCIERES

- **F1 Or monétaire, Devises et Droits de tirage spéciaux (D.T.S.)**
  - **F11 Or monétaire**
  - **F12 Devises**
  - **F13 Droits de tirage spéciaux (D.T.S.)**
  - **F14 Fonds Monétaire International (F.M.I.)**
- **F2 Numéraire, Dépôts, Monnaie interbancaire et autres liquidités**
  - **F21 Numéraire**
  - **F22 Dépôts à vue transférables**
  - **F23 Monnaie interbancaire**
  - **F24 Placements à vue**
    - **F421 Prêts à M.L.T. à des agents non financiers**
    - **F422 Prêts à M.L.T. entre agents financiers**
- **F5 Actions et autres participations**
  - **F51 Actions**
  - **F52 Autres participations**
- **F6 Réserves techniques d'assurances**
  - **F61 Réserves mathématiques**
  - **F62 Réserves primes et réserves sinistres**
- **F7 Autres comptes payables**
  - **F71 Crédits commerciaux et avances**
  - **F72 Autres comptes (hors crédits commerciaux et avances)**
- **F25 Placements à terme**
- **F26 Dépôts à modalités particulières**
- **F3 Titres autres qu'actions**
  - **F31 Titres à court terme**
  - **F32 Titres à moyen et long terme**
- **F4 Prêts**
  - **F41 Prêts à court terme**
    - **F411 Prêts à court terme (C.T.) à des agents non financiers**
    - **F412 Prêts à C.T. entre agents financiers**
    - **F413 Refinancements**
    - **F414 Décalages comptables**
  - **F42 Prêts à moyen et long terme (M.L.T.)**

**Par agents financiers, il faut entendre les Sociétés financières et le Trésor public.**

du total consommé. Ces pertes ne sont pas visées dans l'exclusion.

En revanche, les pertes non récurrentes, de caractère accidentel ou exceptionnel, sont à exclure du coût de production. Exemple : celles résultant de l'utilisation temporaire d'un personnel non qualifié, celles résultant d'un accident exceptionnel, celles provenant de gaspillages ou de vols (hors "démarque inconnue" des commerces ayant un caractère statistiquement stable).

**B – EXCLUSION DES SURCOUTS DE SOUS-ACTIVITE**

La sous-activité de l'entreprise dans son ensemble, ou d'un département de l'entreprise, engendre une augmentation du coût de production unitaire du fait de l'accroissement du poids des charges fixes unitaires.

Si dans le cadre d'un niveau normal d'activité le coût de production d'un bien est de 1 000, se décomposant en 600 de charges variables et 400 de charges fixes, ce coût sera sensiblement accru dans le cas où l'activité sera réduite. Si, par exemple, le niveau d'activité tombe à 50 % du niveau normal, le poids relatif des charges fixes sera doublé puisque ces charges fixes pèseront sur une production deux fois moindre.

Dans cette hypothèse, le coût fixe unitaire passera de 400 à 800, alors que le coût "variable" restera sans doute au niveau de 600 environ. Exemple : si le coût variable est de 620, le coût total sera ainsi de 1 420 au lieu de 1 000.

L'exclusion des surcoûts de sous-activité implique donc que soit "sortie" du coût obtenu (1 420) la partie de ce coût imputable aux effets de la sous-activité, soit 400. Le stock devra donc être évalué, en valeur d'entrée, non à 1 420, mais à 1 420 – 400 = 1 020.

Cette analyse du coût qu'impose, avec les normes internationales, le Système comptable OHADA, repose sur celle du niveau normal d'activité, ou capacité normale de production :

- de l'ensemble de l'entreprise ;
- ou de telle ou telle partie de l'entreprise.
- La définition et la détermination de la capacité normale de production sont difficiles. Il faut considérer que la capacité normale dépend tout à la fois :
  - de la capacité maximale technique, égale à la capacité théorique de production (par exemple 500 000 tonnes par an), diminuée par les contraintes et servitudes permanentes et normales, tels l'entretien, les révisions, les temps de réglage ; il s'ensuit, dans l'exemple, une capacité maximale technique de 450 000 tonnes/an ;
  - de la capacité "économique", définie lors du choix et de la mise en fonction de l'équipement, capacité qui a permis de définir le taux de rentabilité de l'investissement. C'est ainsi que l'installation précédente a pu être jugée rentable, donc a été acquise, sur la base d'une production annuelle de 360 000 tonnes/an n'utilisant ainsi que 360/450 = 80 % de la capacité maximale technique.

## SECTION 16 : EVENEMENTS POSTERIEURS A LA CLOTURE DE L'EXERCICE

### A — DATES DE CLOTURE, D'ARRETE, D'APPROBATION ET DE PUBLICATION

**1. Définitions**

La date de clôture de l'exercice est fixée uniformément, par l'Acte uniforme, au 31 décembre de chaque année (article 7).

Le principe de "spécialisation des exercices" conduit à rattacher à l'exercice toutes les charges et tous les produits le concernant et ceux-là seulement.

La date d'arrêté des états financiers par les organes dirigeants, légalement responsables, ne peut être que postérieure de plusieurs semaines, voire plusieurs mois, à la date de clôture, la limite fixée par le présent Acte uniforme étant de quatre mois après la clôture, soit à fin avril.

La date d'approbation est celle de la décision d'adoption des états financiers par les associés (cas des sociétés). Elle doit intervenir dans les six mois à compter de la date de clôture de l'exercice.

La date de publication des états financiers est postérieure à la précédente et recouvre des acceptions diverses, plus ou moins larges, qui supposent la définition des destinataires (actionnaires, épargne publique, administration fiscale, autres administrations, centrale des bilans, etc.).

L'application du principe de prudence conduit à prendre en considération des événements survenus après la date de clôture et avant la date d'arrêté des comptes (article 49).

Par ailleurs, bien que les comptes aient été arrêtés, une obligation d'information des associés incombe aux dirigeants des sociétés (SA, SARL), sous certaines conditions, en ce qui concerne la période séparant la date d'arrêté des comptes de la date de l'Assemblée générale.

**2. Choix de la date d'arrêté des états financiers**

Un certain délai est manifestement nécessaire, après la date de clôture, pour préparer les états financiers, puis les arrêter. L'Acte uniforme fixe à quatre mois ce délai maximal.

Au cours de cette période, l'entreprise :

- rassemble toutes informations nécessaires à l'arrêté des comptes (inventaire extra-comptable, évaluations, recensement des risques, etc.) ;
- prépare et établit les comptes annuels et les états financiers.

Le délai légal de quatre mois est un maximum qu'il est souhaitable de raccourcir sensiblement, d'un point de vue pratique, pour accélérer la publication de l'information auprès des divers tiers. Toutefois, réduire trop fortement ce temps pourrait nuire à la qualité de l'information. Exemple : en arrêtant les états financiers dans les quinze jours de la clôture, l'entreprise risquerait de laisser échapper des informations indispensables à la qualité des états ; en l'occurrence, l'absence d'informations réunies sur la solvabilité des clients ne permettrait pas de calculer convenablement les provisions pour dépréciations.

Il appartient aux dirigeants de choisir une date d'arrêté des comptes aussi rapide que possible, mais raisonnable eu égard aux délais d'obtention des informations d'inventaire.

Pour cette raison, l'Acte uniforme prévoit (article 23) que la date d'arrêté des comptes soit mentionnée dans toute publication des états financiers.

Si certaines informations susceptibles de remettre profondément en cause les états financiers n'étaient connues qu'après l'arrêté des comptes, il appartiendrait aux dirigeants de procéder à un nouvel arrêté des comptes modifiés, dans le délai légal des quatre mois de la clôture.

**B — RATTACHEMENT A L'EXERCICE DES EVENEMENTS POSTERIEURS**

L'application du principe de prudence, principalement, ainsi que la recherche d'une image fidèle du patrimoine, de la situation financière et du résultat à la date de clôture, conduisent, comme le précise la norme I.A.S. 10, à prendre en considération des informations apportées par des événements qui se produisent après la date de clôture.

**1. Conditions de prise en compte des événements**

La situation doit être arrêtée, et le résultat calculé, à la date de clôture de l'exercice. Les "événements postérieurs" ne peuvent donc jouer un rôle que s'ils sont révélateurs d'éléments existant déjà à la date de clôture, mais non encore connus à cette date.

Ainsi, le cours officiel des changes à la date de clôture n'est connu que dans les semaines qui suivent cette date. Pour comptabiliser, sous la date du 31 décembre, les créances et les dettes en devises, il faut disposer de cette information sur les cours officiels de fin décembre. En revanche, il ne faudrait pas valoriser créances ou dettes à des cours majorés ou minorés sous l'argument que ces cours sont ceux observés dans les semaines précédant l'arrêté.

Comme le précise la norme I.A.S. 10 (engagements et événements postérieurs à la date du bilan), les événements postérieurs sont à intégrer aux comptes (dans leurs effets) s'ils procurent des informations permettant :

- soit de mieux estimer les sommes relatives aux conditions existant à la clôture de l'exercice ;
- soit de remettre en cause l'hypothèse de continuité de tout ou partie de l'entreprise.

Aussi, le lien de l'événement postérieur avec la situation existant à la clôture doit-il être direct et prépondérant. Les dirigeants et les comptables doivent apprécier l'existence de ce lien à des conditions préexistantes à la clôture. Il s'agit d'une question de fait, difficile souvent à apprécier, et devant faire l'objet d'un examen

attentif, tout spécialement si les conséquences en sont importantes.

Si ce lien existe, alors les comptes de l'exercice doivent être ajustés en conséquence.

**2. Conséquences de la prise en compte**

En raison de la nécessité du respect du principe de prudence, c'est principalement dans le sens d'une minoration du résultat qu'intervient la prise en compte, notamment par intégration de risques et de pertes probables révélés par les événements postérieurs.

Cependant, l'effet peut être, plus rarement, celui d'une majoration du résultat, en matière d'estimation. Ainsi, la valeur probable de réalisation de tel actif peut être estimée en hausse par rapport à la vision que l'on pouvait en avoir le 31 décembre et le risque de perte sur tel contrat à terme révisé en baisse, etc.

Ces effets sont à intégrer dans les comptes de l'exercice. Par conséquent, ils donnent lieu à écritures à l'inventaire, à moins qu'ils ne soient pas mesurables. Exemple : projet décidé de restructuration de l'entreprise, auquel cas mention et explications sont à fournir dans l'Etat annexé en cas d'incidence probablement significative.

**C — EXEMPLES D'EVENEMENTS POSTERIEURS**

Questions de fait, difficiles à apprécier quant à l'existence d'un lien direct et prépondérant avec la situation préexistante à la clôture, les événements postérieurs peuvent être illustrés, de façon purement indicative, par quelques exemples.

**1. Evénements liés à des conditions existant à la clôture**

Ils peuvent être connus à partir :

- d'informations sur la valeur probable de réalisation de stocks dépréciés ;
- de faits ou d'informations obtenues sur des sociétés (politique, stratégie, rentabilité...) conduisant à une évaluation modifiée des titres correspondants ;
- de faits ou d'informations sur l'existence ou le montant d'un risque (perte client, litige...);
- de retours de produits vendus livrés avant la clôture ;
- d'un jugement intervenu ;
- de hausses intervenues sur certains approvisionnements modifiant le résultat prévisionnel de contrats pluri-exercices ;
- d'une notification de redressement après contrôle fiscal ;
- d'une parution d'une réglementation nouvelle rendant invendables (ou dépréciant) certains stocks ;
- de projets de licenciement, de fermetures d'établissements, de restructuration décidés avant la clôture (avec commencement d'exécution, ou préparation, ou information externe avant la clôture, rendant quasi-irréversible le processus), et qui se confirment après la clôture.

Les incidences de ces événements sont à intégrer dans les comptes (sauf effets non mesurables : à mentionner dans l'État annexé).

**2. Evénements non liés à des conditions existant à la date de clôture**

Le type même en est l'incendie survenu après la date de clôture. Même si l'usine ou l'établissement est détruit à 100 % et non assuré, les états financiers (Bilan, Résultat, TAFIRE) n'ont pas à en faire mention.

L'Etat annexé doit le faire si les conséquences en sont graves et remettent en cause la continuité de l'exploitation, par exemple.

S'agissant de l'exemple de l'incendie, il faut observer que la survenance de celui-ci après la clôture a été révélatrice d'un risque existant à la clôture puisque le bien n'était pas assuré.

Une provision pour risques aurait dû être constituée, donc intégrée dans les comptes de l'exercice.

Autres exemples :

- fluctuations de change : c'est le cours à la date de clôture qui doit être retenu ;
- fluctuations de cours de matières premières et produits ;
- restructurations décidées après clôture ;
- contrôle fiscal après clôture ;
- litige dont la cause est postérieure à la clôture, etc.

**D — EVENEMENTS POSTERIEURS ET RAPPORT DE GESTION**

• Dans le "rapport de gestion" (sociétés commerciales), obligation est faite aux dirigeants d'exposer les événements importants survenus entre la date de clôture et la date dudit rapport (date d'arrêté des comptes).

Deux différences existent par rapport à l'aspect comptable exposé ci-dessus :

- ne sont à mentionner que les événements importants ;
- en revanche le "lien direct et prépondérant" n'est pas exigé.

• En outre, si de tels événements importants surviennent après l'arrêté des comptes jusqu'à la date de l'Assemblée générale, il paraît prudent et loyal, pour les dirigeants :

- de rédiger un complément au rapport de gestion ;
- de procéder à un nouvel arrêté des comptes et des états financiers et de rédiger un nouveau rapport de gestion, si ces événements sont particulièrement graves et remettent notamment en cause la continuité de l'exploitation.

## SECTION 17 : INVENTAIRE PERMANENT EN COMPTABILITE GENERALE

Le SYSTÈME COMPTABLE OHADA, à l'instar du "modèle continental" de comptabilité, sépare la comptabilité générale et la comptabilité analytique de gestion. C'est dans cette dernière que sont normalement suivis les stocks de l'entreprise dans le cadre d'une utilisation systématique des "inventaires permanents".

Toutefois, il est possible de tenir les comptes d'inventaire permanent en comptabilité générale dans le cadre des comptes ouverts dans le plan de comptes. Le chapitre relatif au "Contenu et fonctionnement des comptes" indique le jeu des comptes de stocks (classe 3) en distinguant les deux cas de tenue de ces comptes :

- en inventaire permanent ;
- en inventaire intermittent.

**A — ORGANISATION ET CONTRAINTES**

**1. En cours d'exercice**

La tenue et le suivi permanent de comptes de stocks reposent :

• sur un suivi exhaustif en quantités et en valeurs des entrées et des sorties des différents stocks de biens achetés (marchandises, matières premières, fournitures et approvisionnements divers) et de biens produits (produits fabriqués, produits intermédiaires, produits résiduels, produits en cours). Il faut aussi suivre les "services en cours" en cas de production de services (exemple : études...) ;

• sur des procédures strictes de calcul et de valorisation des coûts, telles qu'elles sont définies en "comptabilité analytique de gestion".

Les entreprises peuvent choisir, à leur convenance, les types de coûts et les méthodes de valorisation les mieux adaptées à leur politique, à leur organisation et à leur structure.

Elles peuvent en particulier tenir les inventaires permanents :

- en coûts variables, en coûts directs, en coût marginal ;
- en recourant à tout système de prix internes de leur choix (coût de remplacement, incorporation de charges supplétives ou de substitution, etc.).

**2. En fin d'exercice**

Les stocks devront être ramenés à des montants respectant les normes de méthode de calcul et d'évaluation définies dans le SYSTÈME COMPTABLE OHADA pour la présentation au bilan :

• expression des coûts dans la méthode du coût complet *réel,* incluant en conséquence des charges externes mais aussi des charges internes, des charges directes mais aussi des charges non directes raisonnablement rattachées ;

• valorisation conforme aux méthodes autorisées :

- exclusion de toute charge non "réelle". Exemple : rémunération théorique des capitaux propres ;

- exclusion des pertes et gaspillages, hormis ceux qui sont statistiquement et techniquement normaux ;
- exclusion des surcoûts de sous-activité ;
- exclusion des frais de recherche et de développement.

Si, durant l'exercice, l'entreprise utilise d'autres méthodes, comme c'est souvent le cas, elle procédera en fin d'exercice aux corrections nécessaires.

**B — TENUE DES COMPTES**

**1. Principe**

Le respect des dispositions de l'Acte uniforme rend incontournable l'enregistrement chronologique des opérations pour leurs montants effectifs :

- au débit et au crédit des différents comptes de tiers et de trésorerie (contrainte juridique), et des autres comptes de situation ;
- au débit et au crédit des différents comptes de gestion (contrainte économique... devenue juridique par le biais de l'Acte uniforme ; article 17).

La comptabilité générale doit donc enregistrer les opérations dans les divers comptes des classes 1 à 8, qu'elle soit organisée en inventaire intermittent ou en inventaire permanent.

En plus de ces enregistrements, la comptabilité générale notera dans les comptes de la classe 3 (qui ne fonctionnent pas durant l'exercice, en "inventaire intermittent") toutes les entrées et les sorties de stocks.

Le montant de ces mouvements sera déterminé soit à l'aide d'une "comptabilité analytique de gestion", soit à l'aide de calculs de coûts sur des bases arithmétiques et statistiques faibles ; cette seconde technique devant être l'exception, car elle ne présente pas les garanties apportées par la comptabilité analytique.

La contrepartie comptable des entrées et des sorties de stocks sera faite par l'intermédiaire des comptes de "variation de stocks" qui fonctionnent comme des correcteurs de charges et de produits :

- en inventaire intermittent, ces comptes de variations (603, 73) n'interviennent qu'en fin d'exercice pour enregistrer l'annulation du stock initial et constater le montant du stock final ;
- en inventaire permanent, c'est de façon continue qu'ils enregistrent les entrées et les sorties (par contrepartie des mouvements des stocks).

*a) Entrées en stocks*

- BIENS ACHETES

Débits 31 – MARCHANDISES

32 – MATIERES PREMIERES ET FOURNITURES LIEES

33 – AUTRES APPROVISIONNEMENTS

Crédit :60 VARIATIONS DES

3 – STOCKS DE BIENS ACHETES

Ce crédit du compte 603, s'inscrivant dans les charges en négatif, vient corriger en moins les charges d'achats. Toutes choses égales par ailleurs, il augmente donc le résultat. L'écriture constate ainsi que des charges consommées se sont transformées en stocks détenus (entrées en stocks).

- BIENS et SERVICES PRODUITS

Débits : 34 – PRODUITS EN COURS

32 – PRESTATIONS DE SERVICES EN COURS

36 – PRODUITS FINIS

37 – PRODUITS INTERMEDIAIRES ET RESIDUELS

Crédit : 73 –VARIATIONS DES STOCKS DE BIENS ET DE SERVICES PRODUITS

Ce crédit du compte 73, s'inscrivant dans les produits en addition, vient corriger en augmentation les produits (la production). Toutes choses égales par ailleurs, il augmente le résultat. L'écriture constate ainsi qu'une production a été créée par l'entreprise (entrées en stocks).

*b) Sorties de stocks*

- BIENS ACHETES

Ecriture précédente inversée.

Le débit du compte 603, charge positive, vient corriger en augmentation les charges d'achats.

Toutes choses égales par ailleurs, il diminue donc le résultat. L'écriture constate ainsi une consommation de charges sous forme de sorties de stocks.

- BIENS PRODUITS

Ecriture précédente inversée.

Le débit du compte 73, produit négatif, corrige en diminution les produits (la production). Toutes choses égales par ailleurs, il diminue donc le résultat. L'écriture constate ainsi que cette production précédemment "entrée", est ressortie pour alimenter une production "aval" (en-cours) ou les ventes (produits fabriqués, produits intermédiaires et produits résiduels).

**2. Jeu des comptes**

*a) En cours d'exercice*

Les comptes 31, 32, 33, 36 et 37 fonctionnent comme des comptes de magasin :

- débités des entrées par le crédit des comptes 603 et 73 ;
- crédités des sorties par le débit des comptes 603 et 73.

Ces mouvements incluent également les "différences d'inventaire" constatées en fin d'exercice.

Ainsi :

- tout au long de l'exercice, les comptes de stocks 31, 32, 33, 36 et 37 sont-ils tenus à jour (inventaire permanent), les écritures de leurs mouvements s'ajoutant à celles de l'enregistrement des charges et des produits dans la comptabilité générale ;
- en fin d'exercice la somme algébrique des mouvements des comptes 603 et 73 (donc le solde de ces comptes correcteurs) exprime la variation nette de l'exercice, contrepartie d'une augmentation globale de chaque stock (diminution de charge 603 ou augmentation de produits 73) ou d'une diminution globale de chaque stock (augmentation de charge 603 ou diminution de produits 73). Dans le premier cas d'augmentation du stock l'entreprise a, globalement, "mis en stock" ; dans le second elle a "pris sur son stock".

*b) En fin d'exercice*

Les comptes 603 et 73 sont virés dans le compte 13 de détermination du résultat, donc soldés comme tous les comptes de charges et de produits.

Pour les stocks dont l'entreprise est déjà propriétaire, mais qui ne sont pas encore réceptionnés, car en voie d'acheminement vers l'entreprise ou vers un dépositaire ou un consignataire, l'entreprise utilise le compte :

38 – STOCKS EN COURS DE ROUTE, EN CONSIGNATION OU EN DEPÔT

Ce compte fonctionne comme les autres comptes de stocks soit en inventaire intermittent (ajustement en fin d'exercice), soit en inventaire permanent (tout au long de l'exercice), afin de suivre les stocks selon leur lieu de détention (en cours d'acheminement, en consignation, en dépôt...) par le débit et par le crédit des comptes 603 et 73.

Les comptes d'en-cours 34 "PRODUITS EN COURS" et 35 "SERVICES EN COURS" sont valorisés et mis à jour. Ils sont mouvementés par débit et crédit du compte 73 (annulation stock initial ; constatation stock final). Ces corrections peuvent être faites chaque mois si l'entreprise établit des états financiers mensuels.

Toutes les corrections de valorisation apportées aux montants figurant dans les comptes de stocks pour assurer la conformité aux normes de la comptabilité générale sont effectuées par débit et crédit des comptes 603 et 73 à la clôture de l'exercice.

## SECTION 18 : COMPTABILITE AUTONOME PAR ETABLISSEMENT

### A — DEFINITION DE L'ETABLISSEMENT

Le terme "établissement" s'applique à toute division de l'entreprise disposant d'une comptabilité autonome (succursales, usines, ateliers...)

Bien que présentant des similitudes avec la définition de "l'établissement stable" en fiscalité (installation fixe d'affaires où l'entreprise exerce tout ou partie de son activité), la définition comptable est indépendante de toute notion de territorialité et s'attache seulement à l'organisation économique et juridique de l'entreprise.

L'autonomie de gestion comptable ainsi reconnue à l'établissement ne fait pas obstacle à l'entité juridique qu'est l'entreprise, même si

l'établissement prend la forme d'une succursale qui en est l'expression la plus évoluée sur le plan économique. La succursale se définit en effet comme le démembrement d'une société qui, bien qu'elle en soit l'unique propriétaire, lui laisse la jouissance de son autonomie administrative, financière et comptable sans que, toutefois, elle bénéficie d'une personnalité juridique distincte. En effet, si la succursale peut posséder une clientèle propre (cas des entreprises commerciales à succursales multiples), elle n'a jamais la personnalité morale, ce qui la différencie de la filiale.

**B — TENUE D'UNE COMPTABILITE "INTEGREE" DE L'ETABLISSEMENT**

Lorsque l'entreprise tient directement au Siège la comptabilité de ses établissements, cette comptabilité est dite intégrée. Toutes les opérations y sont regroupées et sa tenue est identique à celle de toute entreprise ayant une seule organisation comptable centralisatrice.

**C — COMPTABILITE AUTONOME PAR ETABLISSEMENT**

Dans le cas où chaque établissement tient une comptabilité autonome, il importe de sauvegarder l'unicité finale de la comptabilité de l'entreprise, qui est la seule à laquelle s'attachent des obligations légales d'élaboration et de présentation. Par conséquent, il est nécessaire d'instaurer un lien comptable entre les différentes entités autonomes par la création d'un compte de liaison entre établissements (ou succursales) pour toutes les cessions intervenant des uns aux autres, le Siège étant considéré lui-même comme un établissement.

L'autonomie comptable permet à chaque établissement d'établir sa situation et son compte de résultat propres qui sont ensuite intégrés dans la comptabilité de l'entreprise.

Cette opération ne constitue qu'une "contraction" comptable, différente de la consolidation des comptes, appellation réservée à l'établissement de comptes uniques pour un ensemble de sociétés liées par un lien de participation comme si elles ne constituaient qu'une seule entité économique.

**1. Le compte de liaison**

Le SYSTÈME COMPTABLE OHADA a ouvert un compte 185 "COMPTES PERMANENTS NON BLOQUES DES ETABLISSEMENTS ET SUCCURSALES" qui fonctionne comme un compte courant et enregistre toutes les opérations réalisées entre le Siège et les établissements, de telle sorte que soit établie une réciprocité entre les montants inscrits aux débits et aux crédits des comptes 185 ouverts au nom de chaque établissement dans la comptabilité du Siège (ou des autres établissements) et les montants inscrits aux crédits et aux débits de chacun des comptes 185 ouverts au nom du Siège (ou des autres établissements) dans la comptabilité de l'établissement concerné.

Selon le degré d'autonomie accordé à l'établissement, le champ des opérations couvertes par sa comptabilité distincte peut être :

- total, dans ce cas un compte de liaison particulier sert de compte capital à l'établissement (compte 184 "COMPTES PERMANENTS BLOQUES DES ETABLISSEMENTS ET SUCCURSALES") ;
- ou partiel, lorsqu'il est limité aux opérations d'exploitation et aux rapports avec les clients et les fournisseurs.

**2. Les cessions entre établissements**

Ces cessions peuvent être traitées par les établissements, soit en comptabilité générale, soit en comptabilité analytique, en fonction d'une règle commune fixée par les dirigeants de l'entreprise.

*a) Traitement en Comptabilité générale*

Dans ce cas, l'établissement distingue deux catégories de cessions :

(1) celles qui correspondent à des biens ou services qui peuvent être affectés directement dans un compte de la classe 3 (tenue d'un inventaire permanent), dans un compte de la classe 6 ou de la classe 7 (cessions de marchandises d'un établissement A à un établissement B, par exemple).

Dans cette hypothèse, les cessions sont comptabilisées :

- par l'établissement qui fournit, au crédit du compte intéressé de la comptabilité générale (achats de marchandises, compte 601, par exemple) par le débit du sous-compte de liaison 185 ouvert au nom de l'établissement client ;
- par l'établissement qui reçoit, au débit du compte correspondant de la comptabilité

générale (achats de marchandises, compte 601, par exemple) par le crédit du sous-compte de liaison 185 ouvert au nom de l'établissement fournisseur.

(2) celles qui correspondent à des biens ou à des services dont le coût de revient comprend des éléments divers et doit être déterminé en Comptabilité analytique de gestion ou, à défaut de tenue d'une telle comptabilité, par des calculs statistiques.

Les établissements intéressés ouvrent les comptes prévus dans le plan comptable à cet effet :

186 – COMPTES DE LIAISON-CHARGES

187 – COMPTES DE LIAISON-PRODUITS

Les terminaisons 6 et 7 de ces comptes permettent de classer les opérations de cessions entre établissements, selon la nature qu'elles revêtent pour chaque établissement, dans l'ordre du plan de comptes du SYSTÈME COMPTABLE OHADA (18-60, 18-61,..., 18-70, 18-71,...).

Les cessions sont comptabilisées :

- par l'établissement qui fournit, au crédit du compte 187 par le débit du compte de liaison 185 ouvert au nom de l'établissement client ;
- par l'établissement qui reçoit, au débit du compte 186 par le crédit du compte 185 ouvert au nom de l'établissement fournisseur.

Les établissements peuvent évaluer les cessions internes :

- soit au coût du produit cédé ou du service fourni ;
- soit pour une valeur différente, et généralement supérieure, appelée prix de cession interne.

Dans ce cas, les stocks de produits fabriqués par l'établissement cessionnaire avec des éléments fournis par l'établissement cédant sont évalués au coût de production établi par l'entreprise, abstraction faite du résultat interne inclus dans le prix de cession de ces éléments.

*Remarque :* les établissements peuvent, s'ils le désirent, utiliser cette dernière méthode (ouverture des comptes 186 et 187) pour toutes les catégories de cessions, même si l'opération de cession peut être affectée directement dans un compte de charges pour un établissement et dans un compte de produits pour l'autre.

*b) Traitement en Comptabilité analytique de gestion*

L'entreprise tient une comptabilité générale unique. Les établissements comptabilisent leurs cessions internes en Comptabilité analytique.

La Comptabilité générale n'enregistre que les opérations faites avec les tiers et ne constate pas les cessions internes. Le compte 185 n'est donc pas utilisé.

Chaque établissement ouvre dans sa comptabilité analytique deux comptes de liaisons internes qui jouent le même rôle que les comptes réfléchis :

- cessions reçues d'autres établissements ;
- cessions fournies à d'autres établissements.

L'établissement cédant enregistre au débit du compte de cession fournie et au crédit des comptes analytiques concernés le montant de l'opération de cession.

L'établissement cessionnaire procède de la façon inverse en créditant le compte de cession reçue par le débit des comptes analytiques concernés.

La somme algébrique de l'ensemble des comptes de cessions reçues et fournies est nulle à l'échelle de l'ensemble des établissements.

**3. La situation comptable et le Compte de résultat de l'établissement**

La situation comptable de l'établissement (éventuellement étendue jusqu'au bilan) est établie à partir de la balance des comptes de situation ouverts dans l'établissement.

Le Compte de résultat, éventuellement réduit aux éléments d'exploitation de chaque établissement, s'obtient par la totalisation des divers postes des comptes de charges et de produits et des comptes 186 et 187 "compte de liaison-charges" et "compte de liaison-produits".

**4. L'intégration des comptes des établissements dans la comptabilité de l'entreprise**

Le Siège de l'entreprise est chargé, à la clôture de chaque période comptable, de la réincorporation des comptes des établissements dans une même comptabilité.

Dans la comptabilité de l'établissement les totaux de tous les comptes sont virés au compte de liaison 185 (avec le siège).

Par ailleurs, les comptes 186 et 187 présentent des soldes qui s'annulent. Les sommes portées au crédit du compte 187 par les établissements fournisseurs et les sommes inscrites au débit du compte 186 par les établissements clients s'équilibrent entre elles.

Dans la comptabilité du Siège, le compte de liaison de l'établissement est soldé par des écritures faisant apparaître les totaux des comptes de l'établissement dans les comptes analogues ouverts au Siège.

Les opérations internes se trouvent ainsi annulées. Les comptes 185, 186 et 187 sont soldés et le résultat provenant de l'activité de l'établissement se trouve compris dans le résultat global de l'entreprise.

**Cas particulier :** l'entreprise peut avoir besoin de situations intermédiaires en cours d'exercice. Elle procède alors au regroupement extra-comptable de tous les comptes analogues des établissements selon la méthode dite "du cumul". Les opérations interétablissements s'annulent. Toute différence doit être recherchée et justifiée (opérations en cours de route, par exemple).

## SECTION 19 : COMPTABILITE PLURIMONETAIRE

Les entreprises appartenant à l'espace OHADA qui sont amenées à faire des opérations en dehors de la Zone monétaire à laquelle elles appartiennent (achats, ventes, prestations de services, rémunérations d'intermédiaires, etc.) sont confrontées au problème de la conversion en unités monétaires légales du pays de la monnaie étrangère dans laquelle ces opérations sont réalisées ou, inversement, de la conversion en monnaie étrangère des unités monétaires légales du pays leur servant d'unités de mesure.

Les mouvements en monnaies étrangères sont suivis de façon distincte en comptabilité.

Le nombre de monnaies en cause et la fréquence des opérations, de même que les conditions d'organisation générale de la comptabilité, conduiront l'entreprise à utiliser l'une des trois méthodes suivantes :

- la méthode de l'intégration directe ;
- la méthode de l'intégration différée, également dénommée "méthode de la comptabilité fractionnée" ;
- la méthode de l'intégration mixte.

### A — METHODE DE L'INTEGRATION DIRECTE (METHODE DITE EGALEMENT MONOMONETAIRE)

Elle est utilisée lorsqu'il n'y a qu'un petit nombre d'opérations réalisées dans une seule monnaie étrangère.

La comptabilité n'est tenue qu'en unités monétaires légales du pays.

Deux solutions sont possibles, pour la conversion des opérations :

a) toutes les sommes en monnaies étrangères sont immédiatement converties sur la base du cours du jour de la devise à la date de l'opération ;

b) toutes les sommes en monnaies étrangères sont immédiatement converties sur la base d'un cours fixe choisi pour toute une période (cours standard).

Dans les deux cas, le solde en devises à la clôture de l'exercice est ajusté en fonction du dernier cours officiel de la devise considérée, conformément aux dispositions prévues pour les opérations traitées en monnaies étrangères.

Lorsque l'opération avec l'étranger est terminée et réglée, son résultat peut être calculé en retenant la perte de change (compte 676) ou le gain de change (compte 776) apparu du fait de la variation de la devise entre la date de naissance de l'opération et la date du règlement ou la date de la couverture de change, le cas échéant.

Le choix de la comptabilisation selon le cours du jour ou selon un cours fixe est neutre sur le résultat de l'opération, mais il ne l'est pas quant à la répartition de la valeur sur les éléments composants du résultat (achats, ventes, etc. et différence de change).

### B — METHODE DE L'INTEGRATION DIFFEREE (DITE EGALEMENT METHODE DE LA COMPTABILITE FRACTIONNEE OU METHODE PLURIMONETAIRE)

Elle est conseillée dès que les opérations avec l'étranger prennent une certaine ampleur

(plusieurs monnaies étrangères en cause, de nombreuses opérations).

Cette méthode s'apparente à celle utilisée pour la comptabilité de succursales. Outre la comptabilité normale en unités monétaires légales (UML), l'entreprise tient autant de comptabilités auxiliaires distinctes qu'il y a de catégories de monnaies étrangères. La tenue de plusieurs comptabilités conduit à créer, pour assurer les relations entre les comptabilités en monnaies différentes, deux ou plusieurs comptes de liaison (sous-comptes de 185 par exemple) :

- dans les comptabilités en monnaies étrangères, ce compte de liaison s'intitulera "Comptabilité en UML" ;
- dans la comptabilité en UML, ces comptes de liaison s'intituleront "Comptabilité dollars", "Comptabilité livres sterling", "Comptabilité Euros", etc...

Les opérations ne faisant jouer que des comptes en UML sont comptabilisées, comme à l'ordinaire, dans la comptabilité en UML.

Les opérations faites avec l'étranger n'ayant pas de contrepartie immédiate en UML, c'est-à-dire les opérations correspondant à une entrée ou à une sortie de monnaies étrangères et ne faisant pas jouer directement la comptabilité en UML, sont enregistrées dans la comptabilité en monnaies étrangères.

Les opérations faisant intervenir la comptabilité en UML et une comptabilité en monnaie étrangère sont enregistrées en partie double dans les deux comptabilités. La liaison entre les deux comptabilités est assurée par :

- le compte de liaison "comptabilité en UML" dans la comptabilité en monnaies étrangères ;
- le compte de liaison "comptabilité devises" dans la comptabilité en UML.

En fin d'exercice, les comptabilités en monnaies étrangères sont intégrées dans la comptabilité en UML.

Les comptes tenus en monnaies étrangères sont préalablement convertis en UML sur la base des cours au jour de l'inventaire. Ces soldes convertis figurent dans la balance de vérification avant écriture d'inventaire.

La comptabilité en monnaie étrangère peut également être intégrée en cours d'année pour déterminer le résultat d'opérations faites avec l'étranger.

### C — METHODE DE L'INTEGRATION MIXTE

Cette méthode fait intervenir :

- une comptabilité des monnaies étrangères en partie simple (hors bilan) ;
- une comptabilité des UML en partie double (comptabilité ordinaire).

Pour les inscriptions faites en partie simple, il est conseillé d'indiquer la position débitrice ou créditrice de la devise, afin d'éviter toute confusion dans la comptabilisation ultérieure des opérations.

## SECTION 20 : ADAPTATION AUX ENTREPRISES AGRICOLES

Le SYSTÈME COMPTABLE OHADA a vocation à s'appliquer aux entreprises du secteur agricole, comme à celles de tous les autres secteurs, à l'exception des entités soumises aux règles de la comptabilité publique (article 2), et à celle des banques, établissements financiers et assurances (article 5).

Toutefois l'application aux activités agricoles implique un certain nombre d'adaptations du dispositif général, sans dérogations aux principes du SYSTÈME COMPTABLE OHADA, adaptations liées à la spécificité de ces activités.

C'est à partir de l'analyse de ces activités et des besoins particuliers d'information qui en résultent au niveau des états financiers que peuvent être précisées les dispositions techniques spécifiques (plan de comptes et jeu des comptes).

### A — PARTICULARITES DES ACTIVITES AGRICOLES

L'exploitation agricole présente tous les caractères économiques de "l'entreprise" :

- elle utilise divers investissements productifs, qu'elle finance par capitaux propres ou par emprunts ;
- elle combine les facteurs de production dans le cadre de son "cycle d'exploitation", pour vendre sa production de biens, et parfois de services.

La description par nature juridique, économique et financière des moyens internes utilisés et des différents partenaires externes est donc analogue à celle de toute entreprise industrielle ou commerciale : Immobilisations, Stocks, Créances, Dettes, Capitaux propres...

Cependant dans cette analyse de l'investissement et du cycle d'exploitation se posent quelques problèmes spécifiques qui entraînent des solutions adaptées ; il s'agit essentiellement des "biens vivants" et, secondairement, des "améliorations foncières", de l'"autoconsommation" prélevée, de certains contrats ou partenariats spécifiques.

**1. Les biens vivants**

Parmi les biens corporels qu'elle utilise soit à titre d'immobilisations, soit dans le cycle de production, l'entreprise agricole, par essence même de son activité, recourt de façon importante, voire primordiale, aux "biens vivants" que sont les animaux et les végétaux.

*a) Classement à l'actif du bilan*

Les biens vivants, comme tous les autres actifs, sont à classer en fonction de leur destination économique :

- en investissements, actif immobilisé lorsqu'ils servent de façon durable à l'entreprise ; tels les plantations fruitières, les animaux reproducteurs ou de garde... Rappelons que, dans le SYSTÈME COMPTABLE OHADA, l'adjectif "durable" correspond à une durée supérieure à un an ;
- en stocks, lorsqu'ils interviennent dans le cycle d'exploitation pour être, exclusivement, vendus après transformation ou non ; tels les pépinières, les animaux à l'engrais...

*b) Comptabilisation*

• Les biens vivants immobilisés sont à comptabiliser comme toute immobilisation : acquisition dans un compte ad hoc de la classe 2 ; cession par crédit de ce compte avec jeu des comptes 81 (valeurs comptables des cessions) et 82 (produits des cessions) ou, si ces cessions sont courantes, des comptes 654 et 754 ; dans le cas particulier d'animaux reproducteurs, le caractère "ordinaire" ou courant des cessions sera fréquent, et, comme pour toutes les immobilisations ainsi traitées, le choix opéré par l'entreprise sera à indiquer dans l'État annexé.

• Les biens vivants relevant du cycle d'exploitation sont à classer en stocks.

*c) Méthodes d'évaluation*

Les biens vivants sont évalués, conformément aux dispositions générales du SYSTÈME COMPTABLE OHADA, à leur coût d'acquisition (biens acquis), leur coût de production (biens produits) ou leur valeur actuelle (biens acquis à titre gratuit ou par échange).

Durant la période de croissance (de "croît"), l'accroissement de valeur est constaté, à hauteur du coût de production correspondant, soit par "VARIATION DES STOCKS" comptes 603 et 73 (biens vivants stockés), soit par "PRODUCTION IMMOBILISEE", compte 722 (biens vivants immobilisés).

Selon leur nature et les circonstances, ils font l'objet d'amortissements et de provisions pour dépréciation, dans les conditions générales d'utilisation de ces techniques.

Le coût de production est déterminé par la Comptabilité analytique de gestion, ou, à défaut, par des procédés statistiques ; exceptionnellement, si on ne peut recourir à ces méthodes, les biens vivants sont évalués à partir du cours du jour de clôture de l'exercice, sous déduction de la marge de l'entreprise sur ces catégories de biens.

**2. L'autoconsommation**

Il s'agit des consommations prélevées sur la production de l'exploitation, sans contrepartie monétaire, par l'exploitant, sa famille, et les salariés. En raison de son importance, cette autoconsommation est à enregistrer.

On créditera le compte 72, adapté à cet objet et intitulé, dans l'entreprise agricole,

721 "PRODUCTION IMMOBILISEE ET AUTOCONSOMMEE" :

- par le débit du compte 104 "COMPTE DE L'EXPLOITANT", (sous-compte ad hoc : 1047 "Prélèvements d'autoconsommation") ;
- ou celui du compte 66 "CHARGES DE PERSONNEL" dans le cas de consommation des salariés ; sous-comptes ad hoc : 6617 et 6627 "Avantages en nature".

**3. Autres opérations particulières**

- **Améliorations du Fonds**

Les dépenses et les charges engagées en vue de l'amélioration durable de la fertilité des terrains d'exploitation (travail du sol, assolements, fumures, apports organiques...) constituent, au plan économique, de véritables investissements à constater au débit d'un compte ad hoc d'immobilisations. Ces travaux augmentent la rentabilité potentielle des terrains, comme le font, par ailleurs, les travaux d'agencements et d'aménagements des terrains (drainage, irrigation, nivellement, etc.) ; leur coût s'inscrit, comme celui des précédents, au débit du compte 224, sous-compte 2245 "Améliorations du fonds".

La majorité de ces travaux, n'ayant pas une valeur pérenne, sont amortissables.

L'importance de ces investissements justifie un poste particulier à l'actif du bilan :

"Aménagements et améliorations des terrains".

- **Participations dans des Organismes professionnels agricoles**

La fréquence et l'importance des participations des entreprises agricoles dans divers organismes coopératifs justifient la création, dans les "titres de participation", d'un compte ad hoc :

265 "PARTICIPATIONS DANS DES ORGANISMES PROFESSIONNELS".

- **Indemnités et subventions diverses reçues**

Les indemnités et subventions reçues sont à classer dans les "Produits des activités ordinaires" lorsqu'elles se substituent à des produits "ordinaires" ou compensent des charges ordinaires (exemple : indemnités pour calamités agricoles).

Le compte ad hoc 714 "INDEMNITES D'EXPLOITATION" est à utiliser.

Dans les autres cas, les indemnités et subventions sont à enregistrer, dans le résultat H.A.O., dans le compte ad hoc 844 "INDEMNITES ET SUBVENTIONS H.A.O.".

- **Montants compensatoires**

Les montants compensatoires reçus ou payés sont à rattacher, soit aux achats, soit aux ventes, selon leur nature ; ils constituent des corrections du prix d'achat ou du prix de vente et sont donc inscrits :

- s'ils sont liés aux achats : au débit des comptes 60 (montants payés) ou au crédit d'un compte 609 (montants reçus) ;
- s'ils sont liés aux ventes : au crédit des comptes 70 (montants reçus) ou au débit d'un compte 709 (montants payés).

**B — CONSEQUENCES EN MATIERE D'ETATS FINANCIERS**

La nature particulière des activités agricoles rend nécessaire, dans les états financiers, l'utilisation de rubriques et de postes spécifiques.

**1. Etats financiers du Système normal**

- **BILAN-ACTIF**

**– ACTIF IMMOBILISE**

**Charges immobilisées** (rubrique globale, sans détail par poste)

**Immobilisations incorporelles** (rubrique globale, sans détail par poste)

**Immobilisations corporelles hors biens vivants**

- Terrains
- Aménagements et améliorations des terrains
- Bâtiments
- Installations et agencements
- Matériel

**Immobilisations corporelles en biens vivants**

- Animaux
- Plantations pérennes
- Autres

**Avances et acomptes versés sur immobilisations**

**Immobilisations financières (rubrique globale)**

- **ACTIF CIRCULANT**

**Stocks de biens vivants (et en-cours)**

- Animaux
- Avances aux cultures
- Végétaux

**Stocks de produits**

- Animaux
- Végétaux

**Stocks d'approvisionnements divers et marchandises**

**Créances et emplois assimilés** (cf.dispositions générales)

- **TRESORERIE** (cf. dispositions générales)
- **BILAN-PASSIF** (cf. dispositions générales)
- **COMPTE DE RESULTAT-CHARGES**

Cf. dispositions générales, sauf poste RC qui devient : **Achats d'approvisionnements.**

- **COMPTE DE RESULTAT-PRODUITS**

Cf. dispositions générales, sauf :

- Poste TC qui devient : "**Ventes de produits**" (ou "Ventes d'animaux" ou "Ventes de végétaux" selon la nature de l'activité).
- Poste TG qui devient : MARGE BRUTE DE PRODUCTION.
- Le poste TF est à intituler : "**Production immobilisée, et autoconsommée**" dont le montant est à détailler dans l'Etat annexé, en :
  - Production immobilisée biens vivants
  - Production immobilisée autres biens
  - Production autoconsommée.
- Poste TK : **Indemnités et subventions d'exploitation.**

**2. Etats financiers du Système allégé**

- **BILAN-ACTIF**

Les postes modifiés sont les suivants :

**Immobilisations corporelles hors biens vivants**

- Terrains
- Aménagements et améliorations des terrains
- Bâtiments et installations
- Matériel

**Immobilisations corporelles en biens vivants**

- Animaux (ou plantations, selon la nature de l'activité)
- Autres

**Stocks**

- Animaux (ou végétaux, selon la nature de l'activité)
- Approvisionnements divers

- **COMPTE DE RESULTAT**

- Achats d'approvisionnements

**C — CONSEQUENCES EN MATIERE DE PLAN DES COMPTES**

La liste générale et la codification des comptes est adaptée à ces besoins d'information :

- par création (ou substitution) des comptes ad hoc indiqués plus haut en A.
- par aménagement des comptes de stocks, notamment en regroupant dans le compte 31 les approvisionnements et marchandises :

31 "STOCKS DE MARCHANDISES ET APPROVISIONNEMENTS".

- D'où les autres comptes de stocks :

32 ANIMAUX (marchandises)
33 VEGETAUX (marchandises)
34 EN-COURS DE PRODUCTION, ANIMAUX
35 EN-COURS DE PRODUCTION, VEGETAUX
36 PRODUITS INTERMEDIAIRES
  362 Animaux
  363 Végétaux
37 PRODUITS FINIS
  372 Animaux
  373 Végétaux
  378 Activités annexes
38 STOCKS EN COURS DE ROUTE EN CONSIGNATION OU EN DEPOT
39 DEPRECIATIONS DE STOCKS

# CHAPITRE 7 : TERMINOLOGIE

**Les dispositions de l'article 4 de l'Acte uniforme relatif au Droit comptable indiquent entre autres que la comptabilité de chaque entreprise implique le respect d'une terminologie et de principes directeurs communs, afin de garantir la fiabilité, la compréhension et la comparabilité des informations.**

**En application de ces dispositions, la partie du SYSTÈME COMPTABLE OHADA relative à la terminologie regroupe les termes ou expressions techniques nécessaires à l'établissement des comptes, à leur présentation dans les états financiers et à leur compréhension.**

**Elle fixe le contenu des termes retenus de façon à lever toute ambiguïté dans leur utilisation.**

**Afin d'en faciliter la consultation, la terminologie répertorie dans une première section tous les termes développés en reprenant dans une seconde section les définitions y afférentes dans le même ordre alphabétique.**

## SECTION 1 : LISTE DES TERMES

A

- ABANDONS DE CRÉANCES
- ABONNEMENT (Système d')
- ABSORPTION
- ACCRÉDITIFS
- ACHALANDAGE
- ACHATS
- ACHÈVEMENT DES TRAVAUX (Méthode à l')
- ACOMPTES SUR DIVIDENDES
- ACOMPTE VERSÉ
- ACTE UNIFORME (OHADA)
- ACTES (Frais d')
- ACTIF (du bilan)
- ACTIF CIRCULANT
- ACTIF FICTIF
- ACTIF IMMOBILISÉ
- ACTIF NET
- ACTIFS
- ACTIONS
- ACTIONS D'APPORT
- ACTIONS DE JOUISSANCE
- ACTIONS DE NUMÉRAIRE
- ACTIONS À DIVIDENDE PRIORITAIRE (A.D.P.)
- ACTIONS GRATUITES
- ACTIONNAIRE DÉFAILLANT
- ACTIVITÉS
- ACTIVITÉS ORDINAIRES
- ACTIVITÉS EXTRAORDINAIRES (Hors Activités Ordinaires)
- ACTUALISATION
- AFFACTURAGE (OU FACTORING)
- AFFECTATION (de coût)
- AGENCEMENTS ET AMÉNAGEMENTS
- AGIOS
- AJUSTEMENT (consolidation)
- AMENDES
- AMORTISSEMENT COMPTABLE
- AMORTISSEMENT D'UN EMPRUNT
- AMORTISSEMENT DÉGRESSIF
- AMORTISSEMENT DÉROGATOIRE
- AMORTISSEMENT DU CAPITAL
- AMORTISSEMENT LINÉAIRE (ou constant)
- ANALYSE DES ÉCARTS
- ANALYSE COÛT/VOLUME/PROFIT
- ANNEXE CONSOLIDÉE
- ANNUITÉ DE REMBOURSEMENT D'EMPRUNT
- ANNULATION D'ÉCRITURES
- ANTICHRÈSE
- APPEL PUBLIC À L'ÉPARGNE
- APPORT PARTIEL D'ACTIF
- APPORTS (en société)
- APPROBATION DES ÉTATS FINANCIERS
- APPROVISIONNEMENTS
- APUREMENT DU PASSIF
- ARCHIVAGE
- ARRÉRAGES
- ARRHES
- ASSOCIÉS
- AUDIT
- AUGMENTATION DE CAPITAL
- AUTOCONTRÔLE
- AUTOFINANCEMENT
- AVAL
- AVANCEMENT DES TRAVAUX (Méthode à l')
- AVANCES ASSORTIES DE CONDITIONS PARTICULIÈRES
- AVANCES ET ACOMPTES
- AVANCES SUR SALAIRES
- AVANTAGES EN NATURE

## B

- BAIL (commercial)
- BAIL À CONSTRUCTION
- BALANCE (générale des comptes)
- BANQUES
- BÂTIMENTS
- BÉNÉFICE CONSOLIDÉ
- BÉNÉFICE DISTRIBUABLE
- BÉNÉFICE NET COMPTABLE
- BESOIN DE FINANCEMENT D'EXPLOITATION (B.F.E.)
- BILAN
- BILAN CONSOLIDÉ
- BILAN FONCTIONNEL
- BILAN LIQUIDITÉ
- BILLET À ORDRE
- BILLETS DE FONDS
- BILLETS DE TRÉSORERIE
- BONI DE FUSION
- BONI DE LIQUIDATION
- BONIS SUR REPRISES D'EMBALLAGES CONSIGNÉS
- BONS (de caisse ou du Trésor)
- BONS A MOYEN TERME NEGOCIABLES (B.M.T.N.)
- BONS DE SOUSCRIPTION
- BREVETS
- BUDGET
- BUDGET À BASE ZÉRO (B.B.Z.)
- BUDGET FLEXIBLE
- BUREAUTIQUE

## C

- CADRE COMPTABLE
- CADRE CONCEPTUEL
- CAPACITÉ D'AUTOFINANCEMENT GLOBALE (C.A.F.G.)
- CAPITAL PAR DOTATION
- CAPITAL PERSONNEL
- CAPITAL SOCIAL
- CAPITAUX INVESTIS
- CARRIÈRE (Terrains de)
- CAUTIONNEMENTS (Dépôts et)
- CEMAC
- CENTRALE DES BILANS
- CERTIFICAT DE DROIT DE VOTE
- CERTIFICAT D'INVESTISSEMENT
- CERTIFICATION DES COMPTES
- CHARGES
- CHARGES À PAYER
- CHARGES À RÉPARTIR SUR PLUSIEURS EXERCICES
- CHARGES CALCULÉES
- CHARGES CONSTATÉES D'AVANCE
- CHARGES HORS ACTIVITÉS ORDINAIRES (H.A.O.)
- CHARGES IMMOBILISÉES
- CHARGES DE PERSONNEL
- CHARGES DIRECTES
- CHARGES INDIRECTES
- CHARGES PROVISIONNÉES
- CHEMIN DE RÉVISION
- CHEPTEL
- CHIFFRE D'AFFAIRES
- CHIFFRE D'AFFAIRES CONSOLIDÉ
- CLASSES DE COMPTES
- CLÔTURE DE L'EXERCICE (Date de)
- CLÔTURE INFORMATIQUE
- COMMANDE
- COMMISSARIAT AUX COMPTES
- COMPTABILITÉ ANALYTIQUE DE GESTION (CAGE)
- COMPTABILITÉ GÉNÉRALE
- COMPTABILITÉ INTÉGRÉE
- COMPTES ANNUELS
- COMPTES COMBINÉS
- COMPTES CONSOLIDÉS
- COMPTE DE LIAISON (des établissements)
- COMPTE DE RÉSULTAT
- COMPTE DE RÉSULTAT CONSOLIDÉ
- CONCESSION ET DROITS SIMILAIRES
- CONCOURS BANCAIRES COURANTS
- CONSERVATION (des documents comptables)
- CONSOLIDATION
- CONSTRUCTIONS
- CONTINUITÉ DE L'EXPLOITATION
- CONTINUITÉ D'UTILISATION (d'un bien)
- CONTRÔLE CONJOINT
- CONTRÔLE EXCLUSIF
- CONTRÔLE DE GESTION
- CONTRÔLE INTERNE
- CONVENTIONS COMPTABLES DE BASE
- CONVERSION DES COMPTES DES ENTREPRISES ÉTRANGÈRES À L'ESPACE OHADA
- COTE (et paraphe des livres et des documents comptables)
- COUPONS
- COURS DE CHANGE
- COURS DE CLÔTURE
- COURS DU JOUR
- COURT TERME
- COÛT
- COÛT D'ACQUISITION
- COÛT DE PRODUCTION
- COÛT HISTORIQUE
- COÛT RÉEL
- COÛT UNITAIRE MOYEN PONDÉRÉ (C.U.M.P.)

- CRÉANCES
- CRÉANCES DOUTEUSES OU LITIGIEUSES
- CRÉDIT-BAIL
- DATE D'APPROBATION DES ÉTATS FINANCIERS
- DATE D'ARRÊTÉ DES ÉTATS FINANCIERS
- DATE DE CLÔTURE DE L'EXERCICE
- DATE DE RÈGLEMENT
- DÉDITS
- DÉGRÈVEMENT FISCAL
- DÉMARQUE INCONNUE
- DÉPÔTS ET CAUTIONNEMENTS VERSÉS
- DÉPRÉCIATION
- DÉROGATION (aux principes comptables)
- DETTES D'EXPLOITATION
- DETTES FINANCIÈRES
- DETTES PROVISIONNÉES
- DEVISES
- ÉCART D'ACQUISITION
- ÉCART D'ÉVALUATION
- ÉCART DE PREMIÈRE CONSOLIDATION
- ÉCART DE RÉÉVALUATION
- ÉCARTS DE CONVERSION
- EFFETS DE COMMERCE
- EMBALLAGES
- EMBALLAGES PERDUS OU NON RÉCUPÉRABLES
- EMBALLAGES RÉCUPÉRABLES
- EMPLOIS
- EMPRUNTS
- EMPRUNTS OBLIGATAIRES
- ENGAGEMENTS
- ENSEMBLE COMBINÉ
- FIABILITÉ (de l'information)
- FONDS COMMERCIAL
- FONDS COMMUN DE PLACEMENT (F.C.P.)
- FONDS RÉGLEMENTÉ
- FONGIBLES (Biens)
- GAINS DE CHANGE
- GAINS LATENTS
- GESTION
- GESTION BUDGÉTAIRE
- GESTION PRÉVISIONNELLE
- HONORAIRES
- IMAGE FIDÈLE
- IMMOBILISATIONS
- IMMOBILISATIONS ANIMALES
- IMMOBILISATIONS CORPORELLES
- CRÉDITS D'ESCOMPTE
- CRÉDITS DE TRÉSORERIE

D

- DIFFÉRENCES DE CHANGE
- DIFFÉRENCES D'INCORPORATION
- DIFFÉRENCES TEMPORAIRES
- DISPONIBILITÉS (ou LIQUIDITÉS)
- DIVIDENDES
- DOCTRINE COMPTABLE
- DONS ET LIBÉRALITÉS
- DOTATIONS (aux amortissements et aux provisions)
- DROIT DE COMMUNICATION
- DROITS DE DOUANE
- DROIT D'ENTRÉE
- DURÉE DE L'EXERCICE

E

- ENSEMBLE CONSOLIDÉ
- ENTREPRISE CONSOLIDANTE (ou dominante)
- ENTREPRISE INTÉGRÉE (ou dépendante)
- ENTREPRISE MISE EN ÉQUIVALENCE
- ÉQUIVALENCE (évaluation par)
- ERREURS (comptables)
- ESCOMPTE D'EFFET (de commerce)
- ESCOMPTE DE RÈGLEMENT
- ÉTAT ANNEXÉ
- ÉTATS FINANCIERS CONSOLIDÉS
- ÉTATS FINANCIERS DE SYNTHÈSE
- ÉVÉNEMENTS POSTÉRIEURS À LA CLÔTURE DE L'EXERCICE
- EXERCICE COMPTABLE

F

- FRAIS D'ÉTABLISSEMENT
- FRAIS DE RECHERCHE ET DE DÉVELOPPEMENT (F.R.D.)
- FUSION

G

- GISEMENT (Terrains de)
- GOODWILL
- GRAND-LIVRE
- GROSSES RÉPARATIONS
- GROUPE (de sociétés)

H

I

- IMMOBILISATIONS FINANCIÈRES
- IMMOBILISATIONS INCORPORELLES
- IMPORTANCE SIGNIFICATIVE (Principe de l')
- IMPÔTS DIFFÉRÉS

- IMPÔT EXIGIBLE
- IMPÔTS ET TAXES
- INDÉPENDANCE OU SPÉCIALISATION DES EXERCICES (Principe d')
- INFLUENCE NOTABLE
- INFORMATIQUE
- INSTALLATIONS À CARACTÈRE SPÉCIFIQUE
- INSTALLATIONS COMPLEXES SPÉCIALISÉES
- INSTALLATIONS GÉNÉRALES
- INSTRUMENTS FINANCIERS
- INTANGIBILITÉ DU BILAN (Principe d')
- INTÉGRATION (consolidation)
- INTÉGRATION GLOBALE
- INTÉGRATION PROPORTIONNELLE
- INTÉRÊTS MINORITAIRES
- INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARDS COMMITTEE (I.A.S.C.)
- INVENTAIRE (Opération d')
- INVENTAIRE COMPTABLE INTERMITTENT
- INVENTAIRE COMPTABLE PERMANENT
- INVESTISSEMENT
- INVESTISSEMENT DE CRÉATION
- INVESTISSEMENTS

J

- JETONS DE PRÉSENCE
- JOURNAL (ou LIVRE-JOURNAL)
- JUSTE VALEUR

L

- LETTRE DE CHANGE
- LIBELLÉ
- LIBÉRALITÉS
- LICENCES (Concession de)
- LIQUIDITÉS
- LIVRES COMPTABLES
- LIVRE D'INVENTAIRE
- LOGICIELS
- LONG TERME

M

- MACRO-ÉCONOMIE
- MALI DE FUSION
- MALI DE LIQUIDATION
- MANUEL DE CONSOLIDATION
- MANUEL DE PROCÉDURES COMPTABLES
- MARCHANDISES
- MARCHÉ À TERME (Opérations réalisées sur)
- MARGE
- MARGE BRUTE SUR MARCHANDISES
- MARGE BRUTE SUR MATIÈRES
- MARGE COMMERCIALE
- MARQUES
- MATÉRIEL
- MATÉRIEL BUREAUTIQUE
- MATÉRIEL DE BUREAU ET MATÉRIEL INFORMATIQUE
- MATÉRIEL D'EMBALLAGE
- MATÉRIEL DE TRANSPORT
- MATIÈRES (ET FOURNITURES) CONSOMMABLES
- MATIÈRES ET FOURNITURES D'EMBALLAGE
- MATIÈRES PREMIÈRES (ET FOURNITURES)
- MÉSO-ÉCONOMIE
- MÉTHODE DE CONSOLIDATION
- MICRO-ÉCONOMIE
- MISE EN ÉQUIVALENCE
- MOBILIER DE BUREAU
- MOBILISATION DE CRÉANCES
- MOINS-VALUE
- MONNAIE DE COMPTABILISATION
- MONNAIE ÉTRANGÈRE
- MORATOIRE
- MOYEN TERME

N

- NOM COMMERCIAL
- NOMENCLATURE COMPTABLE
- NOMENCLATURE COMPTABLE SYSTÈME COMPTABLE OHADA
- NOMINAL
- NON-COMPENSATION (Règle de)
- NORMALISATION COMPTABLE
- NORMES (comptables)
- NOTE D'INFORMATION
- NUE-PROPRIÉTÉ

O

- OBJECTIVITÉ COMPTABLE
- OBJECTIFS DE LA COMPTABILITÉ
- OBLIGATIONS
- OBLIGATIONS CAUTIONNÉES
- OBSOLESCENCE
- OCCASION (Biens d')
- OPÉRATIONS DE FIN D'EXERCICE
- OPÉRATIONS FAITES EN COMMUN

- OPÉRATIONS PLURI-EXERCICES
- ORGANISATION COMPTABLE
- OUTILLAGE
- OUVRAGES D'INFRASTRUCTURE

P

- PARAPHE (des livres comptables)
- PARITÉ (en matière de fusion)
- PARTAGE (de capitaux propres)
- PARTICIPATION CIRCULAIRE
- PARTICIPATION DIRECTE
- PARTICIPATION INDIRECTE
- PARTICIPATION RÉCIPROQUE OU CROISÉE
- PARTICIPATIONS
- PARTIE DOUBLE
- PARTS (ou ACTIONS) PROPRES
- PARTS SOCIALES
- PAS-DE-PORTE
- PASSIF
- PASSIF EXTERNE
- PATRIMOINE
- PÉRIMÈTRE DE CONSOLIDATION
- PÉRIODE DE CALCUL
- PERMANENCE DES MÉTHODES
- PERTES DE CHANGE
- PERTES LATENTES
- PERTES SUR CESSIONS DE TITRES DE PLACEMENT
- PETIT OUTILLAGE
- PIÈCES JUSTIFICATIVES
- PIÈCES DE RECHANGE
- PLAN COMPTABLE (général)
- PLAN D'AMORTISSEMENT
- PLAN DE COMPTES
- PLUS-VALUES
- POSITION GLOBALE DE CHANGE
- POSTES DU BILAN
- PRÉÉMINENCE DE LA RÉALITÉ SUR L'APPARENCE
- PRÉEXPLOITATION (Frais de)
- PRIME DE CONVERSION
- PRIME D'APPORT
- PRIME D'ÉMISSION
- PRIME DE FUSION
- PRIME DE REMBOURSEMENT DES OBLIGATIONS
- PRINCIPES COMPTABLES
- PRIX
- PRIX D'ÉMISSION
- PROCÉDÉS
- PRODUCTION IMMOBILISÉE
- PRODUCTIVITÉ
- PRODUIT FINI
- PRODUITS
- PRODUITS ACCESSOIRES
- PRODUITS À RECEVOIR
- PRODUITS CONSTATÉS D'AVANCE
- PRODUITS DES CESSIONS D'IMMOBILISATIONS
- PRODUITS EN COURS
- PRODUITS FINANCIERS
- PRODUITS HORS ACTIVITÉS ORDINAIRES
- PRODUITS INTERMÉDIAIRES
- PRODUITS RÉSIDUELS
- PROVISION DE PROPRE ASSUREUR
- PROVISION SPÉCIALE DE RÉÉVALUATION
- PROVISIONS
- PROVISIONS FINANCIÈRES POUR RISQUES ET CHARGES
- PROVISIONS POUR CHARGES À RÉPARTIR SUR PLUSIEURS EXERCICES
- PROVISIONS POUR DÉPRÉCIATION
- PROVISIONS POUR GARANTIES
- PROVISIONS POUR LITIGES
- PROVISIONS POUR PERTES DE CHANGE
- PROVISIONS POUR PERTES SUR MARCHÉS À TERME
- PROVISIONS POUR RETRAITES
- PROVISIONS POUR RISQUES
- PROVISIONS RÉGLEMENTÉES
- PRUDENCE (Principe de)

Q

- QUITTANCE
- QUOTE-PART DE RÉSULTAT (sur opérations faites en commun)

R

- RABAIS
- RAPPORT DE GESTION
- RAPPORT DU COMMISSAIRE AUX COMPTES (à l'assemblée générale annuelle)

- RAPPORT DU COMMISSAIRE AUX COMPTES (au conseil d'administration)
- RAPPORT SPÉCIAL DU COMMISSAIRE AUX COMPTES
- RAPPROCHEMENT (État de)
- RATIO
- RAVALEMENT (Dépenses de)
- RÉALISABLES (Valeurs)
- RÉALISATION DES APPORTS
- REBUTS
- RÉCÉPISSÉ (marchandises)
- RÉCIPROCITÉ DES COMPTES
- RECLASSEMENT (comptes consolidés)
- REDEVANCES
- RÉDUCTION DU CAPITAL
- RÉDUCTIONS COMMERCIALES
- RÉDUCTIONS SUR VENTES
- RÉÉVALUATION DES IMMOBILISATIONS
- RÉGIE D'AVANCES
- REGION DE L'ESPACE OHADA
- RÉGULARITÉ
- RÉGULARISATION (Comptes de)
- RÉMÉRÉ (Clause de)
- REMISES
- RÉPARTITION
- RÉPARTITION DES RÉSULTATS (Projet de)
- REPORT À NOUVEAU CRÉDITEUR
- REPORT À NOUVEAU DÉBITEUR
- REPRISES (amortissements ou provisions)
- RÉSERVE DE PROPRIÉTÉ (Clause de)
- RÉSERVE DE RÉÉVALUATION
- RÉSERVE LÉGALE
- RÉSERVES
- RÉSERVES CONSOLIDÉES
- RÉSERVES INDISPONIBLES
- RÉSERVES LIBRES
- RÉSERVES RÉGLEMENTÉES
- RÉSERVES STATUTAIRES
- RÉSULTAT CONSOLIDÉ
- RÉSULTAT D'EXPLOITATION
- RÉSULTAT DES ACTIVITÉS ORDINAIRES
- RÉSULTAT FINANCIER
- RÉSULTAT FISCAL
- RÉSULTAT HORS ACTIVITÉS ORDINAIRES
- RÉSULTAT NET DE L'EXERCICE
- RÉSULTAT PAR ACTION
- RÉSULTATS ANALYTIQUES
- RETENUE À LA SOURCE
- RETENUE DE GARANTIE
- RETRAITEMENT (d'homogénéité)
- RISTOURNES
- ROMPUS
- ROTATION DES STOCKS

S

- SCISSION
- SEUIL DE SIGNIFICATION
- SINCÉRITÉ
- SOL, SOUS-SOL, SUR-SOL
- SOLDE
- SOLDES SIGNIFICATIFS DE GESTION
- SORTIES DE STOCKS
- SOUS-ACTIVITÉ
- SOUS-ENSEMBLE CONSOLIDÉ
- SOUS-PRODUIT
- STOCKS ET EN-COURS
- SUBVENTIONS D'ÉQUILIBRE
- SUBVENTIONS D'EXPLOITATION
- SUBVENTIONS D'INVESTISSEMENT
- SURPLUS DE PRODUCTIVITÉ GLOBALE
- SURVALEUR (ou goodwill)
- SYSTÈME ALLÉGÉ
- SYSTÈME MINIMAL DE TRÉSORERIE
- SYSTÈME NORMAL

T

- TABLEAU FINANCIER DES RESSOURCES ET DES EMPLOIS (TAFIRE)
- TAXE SUR LA VALEUR AJOUTÉE (T.V.A.)
- TERRAINS BÂTIS
- TERRAINS NUS
- TERRAINS DE GISEMENT
- TITRES DE PARTICIPATION
- TITRES DE PLACEMENT
- TITRES FONGIBLES
- TITRES IMMOBILISÉS
- TITRES IMMOBILISÉS DE L'ACTIVITÉ DE PORTEFEUILLE (T.I.A.P.)
- TITRES PARTICIPATIFS
- TITRES SOCIAUX
- TRANSFERTS DE CHARGES
- TRANSPARENCE (Principe de)

## U

- UEMOA
- UNITÉ D'ŒUVRE
- USUFRUIT

## V

- VALEUR ACTUELLE
- VALEUR ACTUELLE NETTE
- VALEUR AJOUTÉE
- VALEUR COMPTABLE DES CESSIONS D'IMMOBILISATIONS
- VALEUR DE MARCHÉ
- VALEUR DE REMPLACEMENT
- VALEUR DE RENDEMENT (d'un titre)
- VALEUR D'INVENTAIRE
- VALEUR D'UTILITÉ
- VALEUR LIQUIDATIVE
- VALEUR NOMINALE
- VALEUR RÉSIDUELLE
- VALEUR VÉNALE
- VALEURS À ENCAISSER
- VALORISATION DES BIENS FONGIBLES
- VIREMENTS DE FONDS

## W

- WARRANT

## Z

- ZONE FRANC-EURO

## SECTION 2 : DEFINITIONS

A

■ ABANDONS DE CRÉANCES

Aides financières consenties par une entreprise à une autre avec laquelle elle est liée par des relations commerciales, financières ou de participation au capital.

Ces opérations à caractère extraordinaire visent à maintenir en activité l'entreprise débitrice ou à préserver les sources d'approvisionnement afin d'assurer la poursuite des relations avantageuses pour l'entreprise créancière.

L'abandon de créance est une charge hors activité ordinaire (H.A.O.) pour l'entreprise qui le consent et un produit H.A.O. pour l'entreprise bénéficiaire.

Toutefois, en considérant le caractère commercial ou financier de l'abandon de créances, son incidence peut être imputée sur les charges ou produits financiers.

La contrepartie d'un abandon de créance est :

- soit une dette financière ou dette fournisseur ;
- soit une créance liée à des participations ou créance client.

Les renonciations à des recettes ne peuvent être assimilées à des abandons de créances. Il s'agit notamment de prêts ou avances consentis sans intérêts, d'intérêts non réclamés, de la non - facturation de ventes ou de services. En raison de l'absence de flux, ces renonciations n'entraînent aucune écriture comptable.

■ ABONNEMENT (Système d')

Répartition par fractions généralement égales du montant annuel des charges ou produits entre diverses périodes comptables (mois, trimestre...), afin d'obtenir des résultats périodiques. Il en est ainsi, par exemple, des primes d'assurance, des amortissements, de la taxe professionnelle.

Les charges et produits abonnés sont enregistrés par nature. En fin d'exercice, il est procédé aux ajustements nécessaires pour que le montant réel soit enregistré.

■ ABSORPTION

Opération juridique par laquelle le patrimoine d'une société (absorbée) est intégralement apporté à une autre société existante (société absorbante). L'absorption est la forme la plus fréquente de la fusion ; elle entraîne la dissolution de la société absorbée.

■ ACCRÉDITIFS

Crédits ouverts dans les banques au nom d'un tiers ou d'un agent de l'entreprise pour couvrir les besoins de trésorerie d'une succursale, d'un établissement, d'un chantier ou plus généralement d'une division de l'entreprise.

Les accréditifs nécessitent un suivi de l'emploi des fonds et une reddition des comptes. Ils fonctionnent comme les comptes de trésorerie.

■ ACHALANDAGE

Potentiel de bénéfice lié au rattachement d'une clientèle actuelle ou future, à un fonds de commerce ou à l'emplacement particulier de l'entreprise ou à la disposition des articles dans un magasin. L'achalandage est indissociable du fonds de commerce et ne doit pas faire l'objet d'une comptabilisation séparée. Immobilisation incorporelle, seul l'achalandage acquis est enregistré. Créé, il contribue à augmenter le patrimoine de l'entreprise sans pouvoir être inscrit à l'actif.

■ ACHATS

Terme désignant les acquisitions de biens et services, de créances et de titres.

Toutefois, le compte ACHATS est réservé à l'enregistrement des biens liés au cycle d'exploitation, c'est-à-dire destinés à être vendus ou incorporés dans le processus de fabrication.

Le compte ACHATS n'enregistre pas les achats d'immobilisations comptabilisés dans les comptes appropriés.

■ ACHÈVEMENT DES TRAVAUX (Méthode à l')

Méthode de comptabilisation des contrats pluri-exercices (chevauchant au moins deux exercices), selon laquelle les produits liés à de telles opérations ne sont acquis qu'après que le contrat ait été totalement exécuté.

Cette méthode consiste donc à appliquer les règles générales de prudence en matière de rattachement des produits à un exercice comptable. Elle est souvent moins pertinente que la méthode "à l'avancement" dans la recherche de l'image fidèle.

■ **ACOMPTES SUR DIVIDENDES**

Sommes versées aux associés, à valoir sur les dividendes relatifs à un exercice dont les comptes n'ont pas encore été approuvés par l'Assemblée générale. Une telle distribution n'est autorisée qu'à la condition qu'un bilan soit établi à une date antérieure à celle du versement de l'acompte et certifié par un commissaire aux comptes.

Ce bilan doit faire apparaître un "bénéfice distribuable" au moins égal au montant de l'acompte. Le non - respect de cette condition constitue un délit de distribution de dividendes fictifs.

■ **ACOMPTE VERSÉ**

Somme généralement versée à des fournisseurs, à valoir sur le montant d'une commande. Compte débiteur, il s'inscrit à l'actif du bilan comme créance à l'égard du fournisseur.

Les acomptes ne doivent pas être confondus avec les avances, ces dernières étant antérieures au début d'exécution de la commande ou de la prestation.

À titre d'exemple, les "acomptes sur salaires" versés au personnel correspondent, à la différence des "avances", à des prestations déjà fournies par les bénéficiaires.

■ **ACTE UNIFORME (OHADA)**

Appellation des textes de l'Organisation pour l'Harmonisation en Afrique du Droit des Affaires (OHADA). Cet acte constitue la source de droit pour le Système Comptable OHADA. Ces textes sont directement applicables et obligatoires dans les Etats parties au Traité, nonobstant toute disposition contraire de droit interne antérieure ou postérieure.

■ **ACTES (Frais d')**

Dépenses exposées dans l'accomplissement des formalités légales ou réglementaires de constitution, d'acquisition d'immobilisations ou d'inscription de privilèges (hypothèques).

Elles sont inscrites en charges de l'exercice et, sous certaines conditions, peuvent être immobilisées (à étaler sur plusieurs exercices).

■ **ACTIF (du bilan)**

Partie du bilan décrivant, à une date donnée, l'ensemble des emplois économiques sous contrôle de l'entreprise. Il comprend les immobilisations, les stocks, les créances et les disponibilités.

■ **ACTIF CIRCULANT**

Masse du bilan regroupant des éléments d'actif qui, en raison de leur destination ou de leur nature, ont vocation à se transformer au cours du cycle d'exploitation. Il s'agit de stocks et de créances. Certains éléments de l'actif circulant qui ne relèvent pas de l'exploitation normale et récurrente de l'entreprise sont classés "hors activité ordinaire".

■ **ACTIF FICTIF**

Poste du bilan ne répondant pas à la définition normale d'un actif, c'est-à-dire n'ayant a priori aucune valeur de négociation. Son inscription à l'actif du bilan (en charges immobilisées) résulte d'une décision de gestion dans la recherche d'une image fidèle par l'étalement d'une charge sur plusieurs exercices.

Il ne doit pas être confondu avec les immobilisations incorporelles qui ont une valeur économique.

■ **ACTIF IMMOBILISÉ**

Masse du bilan regroupant les éléments destinés à servir de façon durable à l'activité de l'entreprise et ne se consommant pas par le premier usage. Leur durée d'utilisation est, a priori, supérieure à un an. Certains biens de faible valeur ou de consommation très rapide (moins d'un an) ne peuvent pas être classés en actif immobilisé.

L'actif immobilisé se compose d'immobilisations incorporelles, corporelles et financières. Il ne se confond pas avec la notion de "Formation brute de capital fixe" de la Comptabilité nationale, même si les critères de durée d'utilisation sont les mêmes.

■ **ACTIF NET**

Valeur patrimoniale de l'entreprise déterminée à partir de son bilan après affectation du résultat.

L'actif net est égal aux Capitaux propres diminués, le cas échéant, des éléments d'actif "fictif" (charges immobilisées en tout ou partie).

Cette notion est utilisée en analyse financière ainsi que dans les évaluations d'entreprises, à l'occasion de fusion et d'opérations assimilées. Elle équivaut à l'expression valeur mathématique ou valeur intrinsèque.

■ **ACTIFS**

Emplois économiques contrôlés par l'entreprise, provenant d'événements passés qui sont susceptibles de lui procurer des

avantages économiques futurs.

Un actif contribue directement ou indirectement à un flux positif futur de trésorerie pour l'entreprise. La notion d'actif transcende celle de la propriété juridique. Par exemple, les biens pris en crédit-bail constituent des actifs pour l'entreprise.

■ ACTIONS

Titres représentant les droits d'un associé dans le capital d'une société par actions, notamment le droit de vote et les droits patrimoniaux.

Lors de leur acquisition et sous réserve de certaines conditions à remplir, les actions sont inscrites à l'actif en Immobilisations financières ou en Titres de placement, selon l'intention de l'entreprise.

Les actions concourent à la formation du capital social dont le montant est égal au total de leurs valeurs nominales, qu'elles soient totalement libérées ou non.

■ ACTIONS D'APPORT

Titres rémunérant des apports en nature effectués à la constitution d'une société ou lors d'une augmentation de son capital.

Leur suivi comptable est fondé sur les spécificités juridiques et leur distinction par rapport aux actions de numéraire.

■ ACTIONS DE JOUISSANCE

Titres représentant des actions intégralement amorties. Les actions de jouissance perdent le droit au premier dividende ou intérêt statutaire et celui du remboursement du nominal après dissolution ou liquidation. Elles conservent le droit au super dividende ainsi que le droit à l'attribution d'actions gratuites.

■ ACTIONS DE NUMÉRAIRE

Titres dont le montant a été libéré en espèces, ou par compensation de créances, ou par incorporation de réserves ou de primes au capital.

■ ACTIONS À DIVIDENDE PRIORITAIRE (A.D.P.)

Titres garantissant des privilèges dans l'octroi des dividendes (part supérieure, dividende cumulatif) en contrepartie desquels leurs titulaires renoncent au droit de vote.

Pour l'établissement des états financiers consolidés, il est tenu compte de l'existence de ces titres pour le calcul des droits de contrôle.

■ ACTIONS GRATUITES

Actions attribuées aux anciens actionnaires à l'occasion d'une incorporation de réserves, de bénéfices ou de primes.

Cette attribution est faite au prorata du nombre d'actions possédées par les anciens actionnaires. Elle induit une dilution dans le capital et modifie le bénéfice par action.

■ ACTIONNAIRE DÉFAILLANT

Ayant souscrit au capital d'une entreprise, l'actionnaire qui ne s'acquitte pas dans les délais impartis des sommes exigibles au titre de l'appel d'une fraction ou de la totalité du capital est dit défaillant.

L'actionnaire défaillant s'expose à une exécution en Bourse (titres cotés) ou à une cession aux enchères publiques. Les produits de cette cession servent à couvrir la fraction de capital libéré, antérieurement à la défaillance, ainsi que les frais mis à sa charge.

■ ACTIVITÉS

Ensemble des opérations accomplies par une entreprise en vue de réaliser l'objet social. Ces opérations se distinguent en :

- activités principales, c'est-à-dire celles qui correspondent à la finalité de l'entreprise et représentent la partie la plus importante du chiffre d'affaires ou de la valeur ajoutée ;
- activités accessoires, c'est-à-dire celles qui les complètent ou sont dans leur prolongement.

■ ACTIVITÉS ORDINAIRES

Opérations assumées par l'entreprise correspondant à son objet social dans les conditions normales d'exploitation qui se reproduisent de manière récurrente à structure et qualité de gestion similaires.

■ ACTIVITÉS EXTRAORDINAIRES (Hors Activités Ordinaires)

Opérations et événements distincts des activités ordinaires de l'entreprise et n'étant pas en conséquence censés se reproduire de manière fréquente ou régulière.

La distinction entre activités ordinaires et activités extraordinaires revêt une importance dans la définition et le classement des postes des états financiers de synthèse ainsi que dans le calcul du résultat.

■ **ACTUALISATION**

Technique de détermination de la valeur présente (ou valeur actualisée) d'un capital futur ou d'une suite de flux de trésorerie. Elle est fréquemment utilisée dans les règles d'évaluation et de détermination du résultat pour estimer la valeur de certains biens.

■ **AFFACTURAGE (ou FACTORING)**

Technique financière permettant à une entreprise de sous-traiter son poste clients à une société spécialisée, relevant en général de la catégorie des établissements de crédit. Cette société, subrogée à l'entreprise :

- assure les recouvrements et prend à sa charge le risque de non-paiement ;
- verse à l'entreprise le prix d'achat convenu des créances (montant inférieur au total nominal de ces créances), lui assurant ainsi une mobilisation de cet en-cours clients.

La différence entre le nominal des créances et le versement à l'entreprise rémunère le "facteur" et correspond à deux commissions distinctes :

- une commission d'affacturage rémunérant le service rendu (gestion des comptes, recouvrement, risque assumé) et qui est un "service extérieur" ;
- une commission de financement qui représente l'intérêt résultant de l'avance du paiement à l'entreprise (charge financière).

■ **AFFECTATION (de coût)**

Attachement direct, c'est-à-dire sans calcul intermédiaire, des charges au coût des produits ou des activités. Il en est ainsi, par exemple, des frais directs externes de transport, de manutention, de montage et d'installation liés à l'acquisition d'une immobilisation et qui sont affectés au coût d'entrée de l'immobilisation.

La notion de charges directes étant relative, l'affectation obéit à des normes prédéfinies.

■ **AGENCEMENTS ET AMÉNAGEMENTS**

Travaux destinés à mettre en état d'utilisation les diverses immobilisations de l'entreprise, essentiellement les terrains (clôtures, mouvements de terre...) et les bâtiments (cloisons et placards amovibles...). Les agencements et aménagements sont à rattacher à chacune des rubriques concernées : terrains, bâtiments, matériels.

■ **AGIOS**

Ensemble de retenues prélevées sur une opération d'escompte ou de découvert.

L'agio qui comprend la totalité des retenues doit être analysé en charges externes (commissions et autres rémunérations) et charges financières (intérêts).

■ **AJUSTEMENT (consolidation)**

Corrections opérées dans les écritures des différentes sociétés incluses dans le périmètre de consolidation pour assurer l'homogénéité des comptes et des états financiers consolidés. Ces corrections trouvent leur origine dans les divergences de méthodes comptables utilisées, dans les erreurs ou insuffisances constatées à l'occasion de la consolidation, ainsi que dans les décalages temporels des dates de clôture et, le cas échéant, des dates d'enregistrement.

■ **AMENDES**

Pénalités à payer à l'Etat ou aux collectivités publiques consécutives à des infractions fiscales, pénales ou sociales.

Elles sont analysées comme des charges d'impôt en fonction de leur nature, liée ou non à l'activité ordinaire.

■ **AMORTISSEMENT COMPTABLE**

Amoindrissement de la valeur d'une immobilisation qui se déprécie de façon certaine et irréversible avec le temps, l'usage ou en raison du changement de techniques, de l'évolution des marchés ou de toute autre cause.

Du fait des difficultés de mesure de cet amoindrissement, l'amortissement procède d'une répartition programmée selon un plan d'amortissement du coût du bien sur sa durée probable d'utilisation.

Toute modification significative des conditions d'utilisation du bien justifie la révision du plan d'amortissement en cours d'exécution.

Le montant amortissable est égal à la différence entre la valeur d'entrée du bien et sa valeur résiduelle probable à l'issue de la période d'utilisation prévue.

À ne pas confondre avec l'amortissement du capital ni avec l'amortissement d'un emprunt, lequel signifie remboursement.

■ **AMORTISSEMENT D'UN EMPRUNT**

Remboursement d'une fraction ou de la totalité d'une somme empruntée ; est souvent qualifié d'amortissement financier, par distinction d'avec l'amortissement comptable.

■ **AMORTISSEMENT DÉGRESSIF**

Méthode d'amortissement selon laquelle les annuités (montants versés périodiquement) décroissent avec le temps.

En matière d'amortissement comptable, l'annuité dégressive peut correspondre à l'amortissement économiquement justifié ; dans ce cas, elle est inscrite en diminution de la valeur de l'actif concerné. Dans le cas contraire, l'annuité dégressive est scindée en amortissement pour dépréciation et en amortissement dérogatoire.

■ **AMORTISSEMENT DÉROGATOIRE**

Amortissement ou fraction d'amortissement comptable ne correspondant pas à l'objet normal d'un amortissement et comptabilisé en application de textes particuliers (d'origine fiscale, le plus souvent). Les amortissements dérogatoires sont classés en provisions réglementées et traités comme telles. Ils figurent en conséquence parmi les capitaux propres et ne concourent pas à la détermination de la valeur comptable nette du bien concerné, à la différence des amortissements comptables et des provisions pour dépréciation.

■ **AMORTISSEMENT DU CAPITAL**

Opération par laquelle une société rembourse aux associés une partie ou la totalité du montant nominal de leurs actions à titre d'avance sur le produit de la liquidation future de la société. Dans le second cas, les actions ainsi totalement amorties sont appelées "actions de jouissance ".

■ **AMORTISSEMENT LINÉAIRE (ou constant)**

Méthode de calcul de l'amortissement, réparti de façon égale (linéaire) sur la durée d'utilisation (amortissement comptable) ou sur la durée de remboursement (emprunts).

■ **ANALYSE DES ÉCARTS**

Méthode de contrôle budgétaire qui consiste à comparer périodiquement les prévisions avec les réalisations, à mesurer et interpréter les écarts en vue de prendre les mesures correctrices nécessaires.

■ **ANALYSE COÛT/VOLUME/PROFIT**

Analyse fondée sur la décomposition de charges et de produits en éléments indépendants du niveau d'activité (éléments fixes) et en éléments dépendant de celui-ci (variables). Elle permet d'étudier la formation du résultat et de déterminer des seuils et des leviers opérationnels (de rentabilité ; d'autofinancement ...).

■ **ANNEXE CONSOLIDÉE** (voir "Etat annexé consolidé " )

■ **ANNUITÉ DE REMBOURSEMENT D'EMPRUNT**

Versement périodique permettant à terme d'éteindre une dette. L'annuité comprend les charges d'intérêts calculées sur le montant restant dû après la dernière échéance, ainsi qu'une fraction du capital. Du fait de ce remboursement du capital, les dettes diminuent de la fraction en capital remboursée. Cette fraction est prise en compte pour l'élaboration du TAFIRE.

La part relative aux charges financières concourt à la détermination du résultat de l'exercice et de la capacité d'autofinancement globale (C.A.F.G.).

■ **ANNULATION D'ÉCRITURES**

Correction effectuée à la suite d'une erreur d'imputation ou d'enregistrement dans le traitement comptable d'une opération. Elle s'effectue exclusivement par inscription en négatif des éléments erronés. L'enregistrement exact est ensuite opéré.

■ **ANTICHRÈSE**

Nantissement d'un bien immeuble. Il s'agit d'une sûreté immobilière, conventionnelle, qui emporte dépossession du constituant au profit du créancier ou d'un tiers convenu et qui confère au créancier, outre un droit de préférence sur la valeur de l'immeuble, la perception des fruits, à charge de les imputer sur les intérêts et subsidiairement sur le capital jusqu'à l'extinction de la dette.

■ **APPEL PUBLIC À L'ÉPARGNE**

Diffusion des titres émis par une société dans le public par voie de publicité, de démarchage ou par placement grâce à des intermédiaires financiers.

Les sociétés dont les titres sont admis à la négociation d'une Bourse des valeurs sont réputées faire appel public à l'épargne. Ces sociétés sont tenues généralement de publier des informations comptables plus étendues que les autres entreprises.

- **APPORT PARTIEL D'ACTIF**

Opération par laquelle une société transfère à une autre une partie de son patrimoine en contrepartie des parts ou actions nouvelles créées à titre d'augmentation de capital.

La société qui transmet une branche d'activité à titre d'apport partiel d'actif à une société existante ou à une société nouvelle ne disparaît pas. Les opérations d'apport partiel sont assimilées en comptabilité à des opérations de fusion et suivent le même traitement.

- **APPORTS (en société)**

Biens mobiliers ou immobiliers, créances ou dettes, et généralement tous autres droits et obligations transmis à la société bénéficiaire, à la suite de l'engagement qu'un associé a pris de souscrire au capital et de libérer les apports correspondants.

Ces apports peuvent être effectués en pleine propriété ou en usufruit.

Pour l'entreprise qui les reçoit, ils augmentent d'autant ses actifs.

- **APPROBATION DES ÉTATS FINANCIERS**

Décision prise en Assemblée générale des associés de valider les comptes annuels (personnels, consolidés ou combinés) . tels qu'établis et arrêtés par les dirigeants ou après modification.

Cette formalité obligatoire intervient au plus tard six mois après la clôture de l'exercice et précède la publicité des états financiers annuels.

Les états financiers approuvés sont intangibles.

- **APPROVISIONNEMENTS**

Objets et substances achetés pour l'élaboration de biens et services à vendre ou à immobiliser. Ils comprennent les matières et fournitures liées, les matières et fournitures consommables, les emballages perdus.

Les approvisionnements sont classés dans les différentes catégories des stocks concernés.

- **APUREMENT DU PASSIF**

Phase de la procédure de liquidation des biens au cours de laquelle les produits provenant de la réalisation de l'actif servent à désintéresser les créanciers de l'entreprise.

L'apurement de passif ne doit pas être confondu avec l'action en comblement du passif selon laquelle les dirigeants et autres personnes ayant directement ou indirectement contribué à créer le passif par leurs fautes de gestion, sont appelés au versement des fonds correspondants.

- **ARCHIVAGE**

Phase de l'organisation comptable, qui consiste à classer et à stocker des documents et des données comptables après traitement. L'archivage permet ainsi de servir de moyen de preuve entre les entreprises pour faits de commerce.

Les livres comptables ou les documents archivés, ainsi que les pièces justificatives y afférentes sont conservés pendant dix ans.

- **ARRÉRAGES**

Montants périodiques versés au crédirentier en paiement d'immobilisations contre rente viagère ou d'un emprunt contracté selon la même formule.

Le versement des arrérages est imputé sur la dette jusqu'à son extinction. En cas de survie du crédirentier, les arrérages supplémentaires constituent des charges pour l'entreprise.

En cas de décès prématuré du crédirentier, la différence entre la valeur d'entrée et le cumul des arrérages versés correspond à un produit.

- **ARRHES**

Sommes versées par une partie à l'autre à la conclusion d'un contrat pour en garantir l'exécution. Les arrhes permettent à l'acheteur de se dédire en abandonnant le montant versé au vendeur.

En cas de dédit de sa part, le vendeur doit verser le double des arrhes à l'acheteur.

Les arrhes acquises sont enregistrées en produits ou en charges.

- **ASSOCIÉS**

Sont réputés associés, les membres des sociétés de capitaux, des sociétés de personnes et des sociétés de fait qui :

- participent aux bénéfices et aux pertes ;
- ont eu la volonté de s'associer (affectio societatis) ;

- ont fait un apport à la société ou ont acheté des actions ou parts de la société.

L'associé est tenu par des obligations à l'égard de la société et de ses co-associés. À l'inverse, il détient des droits sur celle-ci.

■ AUDIT

Analyse critique des opérations réalisées par une entreprise menée par référence à des normes, techniques et procédures reconnues.

L'audit comptable consiste à étudier la régularité, la sincérité et l'exhaustivité des comptes et états financiers de l'entreprise, afin de formuler et garantir une opinion auprès des destinataires du rapport d'audit. L'audit peut être contractuel ou légal (commissariat aux comptes).

■ AUGMENTATION DE CAPITAL

Opération réalisée par une société dans le but soit de lui procurer des ressources nouvelles en provenance d'associés (apports en numéraire, en nature), soit de conforter ses ressources acquises (incorporation de réserves ou de primes, ou d'écarts de réévaluation).

L'augmentation de capital accroît la capacité financière de l'entreprise et améliore son autonomie.

■ AUTOCONTRÔLE

Il y a autocontrôle lorsque des actions ou des droits de vote d'une société sont possédés par une ou plusieurs autres, dont la première détient le contrôle (directement ou indirectement) ; ainsi la société se trouve être son propre actionnaire.

Des dispositions légales viennent limiter ou interdire l'exercice des droits de vote attachés aux actions d'autocontrôle.

■ AUTOFINANCEMENT

Ressource de financement propre dégagée par l'entreprise en raison de son activité.

Solde financier du TAFIRE, il est égal à la Capacité d'autofinancement globale (C.A.F.G.) diminuée des dividendes effectivement distribués au cours de l'exercice.

■ AVAL

Engagement dont l'exécution pourrait se dénouer en un paiement de tout ou partie de la dette, ainsi garantie par l'entreprise avaliste.

L'aval est un risque susceptible de grever le patrimoine et la situation financière. Le montant des engagements financiers obtenus ou accordés par aval ne figure pas au bilan, mais doit être obligatoirement mentionné dans l'Etat annexé.

■ AVANCEMENT DES TRAVAUX (Méthode à l')

Méthode de comptabilisation des opérations de longue durée ou à cheval sur deux exercices (pluri-exercices) selon laquelle les produits liés à celles-ci sont constatés dans le compte de résultat au fur et à mesure des travaux exécutés dans chaque exercice et qui ont été acceptés par le client. Le chiffre d'affaires est ainsi dégagé en fonction de ces travaux acceptés et non à la fin des travaux comme dans la méthode d'achèvement.

Cette méthode permet de dégager le bénéfice, le cas échéant, au prorata du degré d'avancement accepté par le client à la clôture de l'exercice.

Il est constaté au cours de chaque exercice, autre que l'exercice de la facturation, des produits partiels soumis, par ailleurs, à des conditions légalement définies.

Cette méthode ne doit pas être confondue avec la méthode du "bénéfice à l'inventaire" ou "à l'avancement".

Dans les secteurs comme le Bâtiment et les Travaux Publics (B.T.P.), travaillant sous forme de lots, il peut être procédé à la facturation partielle, selon l'avancement (par exemple facturation lorsque les gros œuvres sont achevés ou lorsque la plomberie est terminée).

■ AVANCES ASSORTIES DE CONDITIONS PARTICULIÈRES

Sommes mises à la disposition des entreprises par les associés, les dirigeants, l'État ou d'autres organismes, soumises à des conditions particulières de remboursement ou d'incorporation au capital.

Selon leur nature et les clauses des contrats, elles peuvent figurer dans les dettes financières ou dans les "autres fonds propres".

■ AVANCES ET ACOMPTES

Règlement partiel à valoir sur le prix stipulé au contrat, une fois la vente conclue.

Les avances sont versées avant tout commencement d'exécution de la commande.

Les avances et acomptes versés sont inscrits sur une ligne distincte du bilan :

- dans les immobilisations, pour les avances et acomptes relatifs à celles-ci ;
- dans les créances, pour les avances et acomptes sur matières et marchandises.

Les avances et acomptes reçus sont inscrits, dans le passif circulant, dans le poste : "Clients, avances reçues ".

Les avances et acomptes ne doivent pas être confondus avec les arrhes.

■ AVANCES SUR SALAIRES

Versements au personnel à valoir sur des prestations de travail non encore exécutées (différence avec les acomptes).

■ AVANTAGES EN NATURE

Éléments de rémunération en nature (nourriture, logement et accessoires, électricité, téléphone, eau, domesticité, voyage pour congés...), dont bénéficient collectivement ou individuellement les travailleurs.

Evalués, ces avantages en nature sont compris dans les charges de personnel pour la détermination d'assiettes fiscales et sociales.

Lorsqu'ils sont significatifs, l'entreprise doit les porter en "charges de personnel " par une écriture de "transfert de charges" ou de "production autoconsommée" .

## B

■ BAIL (commercial)

Le bail dit commercial est le bail d'un local soumis à des dispositions protectrices du locataire définies par la loi qui organise le "statut des baux commerciaux ".

Le bénéfice de ces dispositions pour le locataire est parfois appelé "propriété commerciale ".

La somme versée au début du contrat au propriétaire, ou au locataire précédent, est appelée droit d'entrée ; elle correspond selon le cas :

- à un supplément de loyer payé, ab initio, les autres loyers périodiques étant d'autant plus faibles. Il s'agit dans ce cas, pour la location, d'une "charge d'avance " ;
- à l'acquisition d'éléments incorporels liés au fonds de commerce et enregistrés en "droit au bail ".

Dans la comptabilité du locataire, l'acquisition de nouvel élément s'inscrit à l'actif du bilan. Sont rattachés à la notion de bail commercial, des concepts d'origine fiscale de "droit d'entrée " et de "pas-de-porte ". Le droit d'entrée est l'indemnité payée au propriétaire d'un immeuble libre de location. Le pas-de-porte est l'indemnité versée au précédent locataire lorsque l'immeuble était pris à bail.

■ BAIL À CONSTRUCTION

Contrat permettant à une entreprise de construire ou d'aménager sur sol d'autrui. Les constructions et aménagements concernés sont inscrits à l'actif du bilan dans un compte approprié. Le bail à construction nécessite un suivi comptable spécifique fondé sur l'analyse des clauses particulières du contrat en vue d'en tirer les conséquences comptables pour l'amortissement des biens.

■ BALANCE (générale des comptes)

Etat récapitulatif obligatoire de tous les comptes établi à une date donnée. À la clôture de l'exercice, la balance générale comporte tous les comptes y compris ceux qui se trouvent soldés.

Elle fait apparaître, pour chaque compte, le solde débiteur ou créditeur, au début de l'exercice ; le cumul des mouvements débiteurs et des mouvements créditeurs de la période et le solde débiteur ou créditeur à la date considérée.

La balance générale des comptes est un outil de contrôle permettant de s'assurer que la technique de la partie double a été respectée.

L'établissement d'une balance des comptes, fait partie des dispositions d'organisation comptable qui conditionnent la fiabilité des informations et des documents de synthèse.

À ne pas confondre avec la *"Balance des mutations "*, qui est un bilan différentiel servant à l'établissement du tableau financier des ressources et emplois.

Par ailleurs, ne pas confondre la balance générale avec des balances "partielles " non équilibrées en débits et crédits, telles que les balances "clients " , "fournisseurs ", etc.

■ **BANQUES**

Partenaires financiers de l'entreprise, susceptibles d'apporter à celle-ci :

- des concours financiers à court terme (gestion de la trésorerie) ;
- des financements à moyen et à long terme.

Le compte Banque, inscrit à l'actif du bilan, est à solde débiteur et enregistre les entrées de disponibilités ainsi que les sorties. À ne pas confondre avec "Banques, crédit de trésorerie ou d'escompte" qui constituent des concours financiers inscrits au passif du bilan. Entre les deux catégories de comptes s'applique le principe de non - compensation.

■ **BÂTIMENTS**

Sont considérés comme tels, les fondations et leurs appuis, les murs, les planchers, les toitures, ainsi que les aménagements faisant corps avec eux, à l'exclusion de ceux qui peuvent être facilement détachés ou encore ceux qui, en raison de leur nature et de leur importance, justifient une inscription distincte en comptabilité, notamment pour des raisons de rythme d'amortissement différent de celui des bâtiments ; exemple : climatisation.

Les bâtiments sont inscrits à l'actif du bilan séparément des terrains, même s'ils font partie d'un ensemble immobilier.

■ **BÉNÉFICE CONSOLIDÉ**

Ce bénéfice ou résultat du groupe (positif) inclut :

- le résultat de la société - mère, consolidante, dans son intégralité ;
- la quote-part des résultats des filiales intégrées globalement (en fonction des pourcentages d'intérêts détenus par le groupe) ;
- la quote-part des résultats des sociétés intégrées proportionnellement ;
- la quote-part des résultats des sociétés mises en équivalence.

■ **BÉNÉFICE DISTRIBUABLE**

Le bénéfice distribuable est le résultat de l'exercice, augmenté du report bénéficiaire et diminué des pertes antérieures ainsi que des sommes portées en réserve en application de la loi ou des statuts.

■ **BÉNÉFICE NET COMPTABLE**

Résultat positif enregistré par l'entreprise et correspondant à un excédent des produits de l'exercice sur les charges (voir résultat).

Le bénéfice comptable sert de base au calcul du bénéfice fiscal, lequel est, en pratique, toujours différent du bénéfice comptable en raison de définitions différentes des charges et des produits.

Dernier solde significatif de gestion, il est calculé après les prélèvements obligatoires destinés à l'Etat (impôts) et, le cas échéant, au personnel (participations des travailleurs aux bénéfices).

■ **BESOIN DE FINANCEMENT D'EXPLOITATION (B.F.E.)**

Appelé aussi "besoin en fonds de roulement de l'exploitation" (B.F.R.E.), il correspond au montant des capitaux investis dans le cycle d'exploitation.

Il est donc égal au montant des stocks et des créances d'exploitation liés aux activités ordinaires, diminué de celui des dettes d'exploitation.

■ **BILAN**

Etat financier de synthèse faisant partie des comptes annuels. Il décrit séparément les éléments actifs et les éléments passifs et fait apparaître de façon distincte les capitaux propres de l'entreprise.

Le bilan permet d'apprécier le patrimoine économique de l'entreprise qu'il décrit, à une date donnée, dans sa "situation" et non en termes de flux (rôle du compte de résultat et du TAFIRE).

■ **BILAN CONSOLIDÉ**

Etat financier de synthèse décrivant le patrimoine économique de l'ensemble des entreprises comprises dans un même périmètre de consolidation comme si elles ne formaient qu'une seule et même entreprise.

Le bilan consolidé est présenté conformément au modèle du SYSTÈME COMPTABLE OHADA pour les comptes personnels des entreprises, Système normal avec, en complément, les rubriques et postes spécifiques liés à la consolidation, notamment, "Écarts d'acquisition" et " Intérêts minoritaires ".

■ **BILAN FONCTIONNEL**

Bilan dont la structure des différentes

rubriques et des postes est conçue sur la base de la fonction économique et financière des éléments : investissements, financements propres, dettes financières, actifs et passifs liés au cycle d'exploitation, trésorerie.

Le bilan du SYSTÈME COMPTABLE OHADA est fondé sur ce type d'analyse ; il permet, entre autres, de dégager un "fonds de roulement fonctionnel", à ne pas confondre avec le "fonds de roulement liquidité" (cf. terme ci-après).

- **BILAN LIQUIDITÉ**

  Bilan dont les rubriques et postes sont fondés sur des critères de liquidité (actifs) et d'exigibilité (passifs). Le classement est en général dichotomique à l'actif comme au passif (plus d'un an/moins d'un an) et est présenté dans un ordre décroissant (anglo-saxon), ou croissant (France par exemple).

  Il met en évidence un "fonds de roulement liquidité".

  Le bilan liquidité est largement axé sur une optique d'analyse sécuritaire en termes de solvabilité de l'entreprise (les actifs sont-ils suffisants pour faire face aux dettes ?) ; l'approche du bilan fonctionnel est plus axée sur la gestion de l'entreprise en continuité d'exploitation.

- **BILLET À ORDRE**

  Effet de commerce par lequel une personne, le souscripteur, s'engage à payer, à une échéance fixée, une somme d'argent déterminée, à une autre personne, le bénéficiaire, ou à son ordre. Le billet à ordre sert à la fois d'instrument de mobilisation de crédits et d'instrument de paiement.

  En raison de sa spécificité liée au droit cambiaire, la créance mobilisée sous forme d'effet est rattachable aux comptes clients chez le bénéficiaire. La dette matérialisée par l'effet est rattachée aux comptes fournisseurs.

- **BILLETS DE FONDS**

  Effets de commerce (billets à ordre) à échéance plus longue, constituant des moyens de financement pour l'entreprise ; ils sont généralement souscrits au profit de fournisseurs d'immobilisations (matériel, fonds de commerce...). Les billets de fonds sont négociables et font partie des dettes financières chez le souscripteur.

- **BILLETS DE TRÉSORERIE**

  Titres à court terme ou titres de créances négociables sur un marché réglementé, dont la durée initiale maximale est inférieure à un an. Les entreprises émettrices sont soumises à des conditions définies (deux années d'existence avec deux bilans certifiés ; sociétés par actions, entreprises du secteur public, sociétés coopératives d'une taille minimale...).

  Leur montant unitaire minimal est élevé, le taux de rémunération est fixe et les intérêts peuvent être précomptés.

- **BONI DE FUSION**

  Écart positif résultant de l'annulation des titres d'une société absorbée, détenus dans le portefeuille de l'entreprise absorbante.

  Le boni de fusion est, généralement, l'excédent de la valeur de fusion du titre sur son prix d'acquisition.

  Le boni de fusion est une composante de la prime de fusion inscrite parmi les capitaux propres.

- **BONI DE LIQUIDATION**

  Profit réalisé par les associés d'une société liquidée, lorsque les produits de cession des actifs ont permis de rembourser les dettes sociales, les mises initiales des associés et de dégager un surplus distribué entre les associés.

- **BONIS SUR REPRISES D'EMBALLAGES CONSIGNÉS**

  Produits enregistrés, chez le fournisseur, sur la consignation d'emballages, lorsque le prix de reprise d'emballage est inférieur à celui de la consignation.

  Les bonis constituent des produits accessoires.

- **BONS (de caisse ou du Trésor)**

  Instruments de trésorerie, titres négociables, émis par des établissements de crédit ou financiers, ou les entreprises ou l'Etat, représentatifs d'une créance de remboursement d'un prêt. À ordre ou au porteur, ils sont acquis par les entreprises pour la gestion de leur trésorerie.

  Les bons sont inscrits dans les titres de placement pour l'acquéreur et dans les emprunts pour l'émetteur.

■ **BONS À MOYEN TERME NÉGOCIABLES (B.M.T.N.)**

Titres relevant des mêmes conditions que les billets de trésorerie, mais dont la durée initiale est supérieure à un an.

Le taux de rémunération peut être fixe ou révisable.

■ **BONS DE SOUSCRIPTION**

Le bon de souscription permet d'acquérir une action (B.S.A.), ou une obligation (B.S.O.), pendant une période limitée, dans des conditions, en principe avantageuses, définies dans le contrat d'émission.

■ **BREVETS**

Immobilisations incorporelles acquises ou créées en vue de s'assurer le monopole d'exploitation pendant une période déterminée, d'une invention susceptible de déboucher sur des applications industrielles.

Les brevets sont amortissables sur la période d'exploitation économique. Celle-ci est le plus souvent sensiblement plus courte que la période d'exclusivité ou de protection. Les brevets forment avec les concessions, licences, marques un poste spécifique des immobilisations incorporelles.

Les revenus qu'ils génèrent sont classés en "services extérieurs" dans l'entreprise utilisatrice, et en ventes chez le propriétaire. En Comptabilité nationale, ces revenus font partie des "revenus de la propriété".

■ **BUDGET**

Prévision chiffrée de tous les éléments correspondant à un coût, une activité ou un programme déterminés.

Les budgets sont à la base du système de pilotage de l'entreprise et de la gestion par analyse d'écarts entre les prévisions et les réalisations d'un coût ou d'une activité.

■ **BUDGET À BASE ZÉRO (B.B.Z.)**

Méthode budgétaire fondée sur la justification, par les différents services de l'entreprise, de tous les éléments de leur budget (à partir de zéro) et non sur celle de la variation de période à période.

Cette méthode conduit au réexamen, voire la remise en cause, des structures lorsqu'elle est mise en œuvre (périodiquement).

■ **BUDGET FLEXIBLE**

Budget établi sur les bases de plusieurs hypothèses de niveau d'activité ; son élaboration suppose une analyse des charges selon leur fixité ou leur variabilité.

■ **BUREAUTIQUE**

Application systématique et généralisée de l'informatique aux travaux de bureau. Par extension, la bureautique désigne les moyens matériels acquis pour la réalisation de ces travaux. Les dépenses relatives à la bureautique sont immobilisées dans le poste Matériel. Il ne faut cependant pas confondre bureautique et informatique.

## C

■ **CADRE COMPTABLE**

Résumé du plan de comptes présentant les différentes classes de comptes et, pour chaque classe, la liste des principaux comptes (à deux chiffres).

Le cadre comptable ne se confond pas avec le plan de comptes établi lui-même par référence à ce cadre comptable.

Le cadre comptable donne une vue globale de la codification des comptes.

■ **CADRE CONCEPTUEL**

Cadre théorique définissant les grandes options techniques et conceptuelles du plan comptable.

Ainsi les objectifs de l'information comptable et financière, ses destinataires, ses principales qualités, sont définis par le Cadre conceptuel.

Le Cadre conceptuel sert de guide pour l'élaboration des normes et règles comptables et apporte une solution aux problèmes futurs non explicités dans le plan comptable général.

■ **CAPACITÉ D'AUTOFINANCEMENT GLOBALE (C.A.F.G.)**

Trésorerie potentielle dont l'entreprise peut disposer pour financer l'investissement, la C.A.F.G. est l'expression de l'aptitude de l'entreprise à renouveler ses investissements (maintien de son capital technique et, au-

delà, à réaliser des investissements de croissance). Pour obtenir l'autofinancement, les distributions de dividendes effectuées durant l'exercice sont déduites de la C.A.F.G.

Principal solde financier du TAFIRE, elle constitue un indicateur essentiel de performance de l'entreprise (potentiel de croissance).

■ CAPITAL PAR DOTATION

Capital constitué par les apports de l'Etat et autres collectivités publiques. Ces apports peuvent être sous forme de numéraire ou en nature. Ils peuvent également provenir de la conversion en capital de dettes antérieurement contractées auprès d'organismes publics.

Le capital par dotation ne doit pas être confondu avec les diverses aides publiques, telles que les subventions, les avances conditionnées, etc.

Le capital par dotation fait partie des capitaux propres proprement dits, contrairement aux subventions et autres avances classées dans les "autres fonds propres".

■ CAPITAL PERSONNEL

À la création de l'entreprise exploitée sous la forme individuelle, le capital initial est égal à la différence entre la valeur des éléments actifs et la valeur des éléments passifs que l'exploitant, à défaut de règle de droit, décide d'inscrire au bilan de son entreprise.

Le capital initial est modifié ultérieurement par les apports et les retraits de capital et par l'affectation des résultats.

■ CAPITAL SOCIAL

- Dans les sociétés de personnes, les apports des associés sont représentés par des "parts sociales".
- Dans les sociétés de capitaux (sociétés anonymes, sociétés en commandite par actions et aussi sociétés à responsabilité limitée), les apports des associés sont rémunérés par des actions ou des parts sociales.

La somme des valeurs nominales de ces actions ou parts sociales forme le capital social. Il représente le gage des créanciers sociaux.

Le capital initial est ultérieurement augmenté ou diminué à la suite de nouveaux apports, d'incorporation de réserves au capital, de retraits de capital, d'imputation de pertes.

Dans les sociétés de capitaux, l'indication du montant du capital social doit figurer dans tous les documents ou actes émanant de la société et destinés aux tiers, notamment lettres, factures, annonces et publications diverses.

Dans ces sociétés, toutes les augmentations ou diminutions du capital social décidées par l'Assemblée extraordinaire (à une majorité renforcée) font l'objet d'une publicité légale.

■ CAPITAUX INVESTIS

Cette expression, d'ordre économique et financier, désigne l'ensemble des valeurs employées de façon stable dans le processus productif :

- sous forme d'immobilisations brutes ;
- et sous forme de " besoin de financement d'exploitation " (B.F.E.).

■ CARRIÈRE (Terrains de)

Terrains d'extraction des matières destinées soit aux besoins de l'entreprise, soit à être revendues en l'état ou après transformation. Sont assimilables aux carrières, les terrains de gravillons, les sablières et tourbières.

D'un point de vue comptable, les carrières sont considérées comme des immobilisations. Pour leur dépréciation, il peut être procédé à une analyse distinguant :

- le tréfonds, ou terrain de surface restant après épuisement des matériaux, qui constitue une immobilisation non amortissable ;
- les gisements exploitables considérés comme des immobilisations amortissables.

■ CAUTIONNEMENTS (Dépôts et)

Sommes versées à titre de garantie (gage) à des tiers ; en l'occurrence, il s'agit principalement des propriétaires ou de fournisseurs d'immobilisations ou de services à l'entreprise. Par exemple, les dépôts versés aux propriétaires des locaux loués, aux sociétés fournissant l'eau, l'électricité ou le téléphone. Généralement indisponibles jusqu'à la fin du contrat et non productives

d'intérêts, ces sommes sont enregistrées comme des immobilisations financières à l'actif du bilan.

- **CEMAC**

  (Communauté Economique et Monétaire de l'Afrique Centrale)

  Ensemble économique formé par six (6) Etats (Cameroun, Congo, Gabon, Guinée Equatoriale, République Centrafricaine, Tchad) pour favoriser la constitution d'un marché commun entre ces pays déjà membres de l'Union Douanière et Economique de l'Afrique Centrale (UDEAC).

- **CENTRALE DES BILANS**

  Utilisateur de l'information comptable pour les besoins duquel se définit la pertinence partagée, la Centrale des Bilans a pour finalité de fournir, à partir d'une collecte systématique des états financiers annuels, des informations globales et sectorielles aux entreprises elles-mêmes, sur leurs structures et leurs performances économiques et financières. Ces informations sont utiles aux travaux d'analyse et aux prises de décisions de tous les agents économiques nationaux et étrangers.

- **CERTIFICAT DE DROIT DE VOTE**

  Valeur mobilière provenant du démembrement des droits de l'action en deux parties, le certificat de droit de vote confère uniquement à son propriétaire le droit de vote dans les Assemblées générales.

  Ce certificat est négociable.

- **CERTIFICAT D'INVESTISSEMENT**

  Valeur mobilière de même origine que la précédente et complémentaire de celle-ci. Le certificat d'investissement confère à son propriétaire les droits pécuniaires attachés à l'action, mais seulement ces droits (droits aux dividendes, aux attributions d'actions gratuites). Négociables, ces certificats permettent aux sociétés émettrices d'accroître leurs fonds propres en permettant aux actionnaires anciens de conserver leur "majorité ".

- **CERTIFICATION DES COMPTES**

  Les commissaires aux comptes assurent une mission de contrôle et de surveillance des sociétés de capitaux et d'autres formes d'entreprises spécifiées par la loi. Cette mission d'intérêt général est menée dans l'intérêt des associés, mais aussi dans celui des tiers.

  Cette mission de défense des associés, de l'intérêt public et de prévention des difficultés des entreprises prend la forme de certification des comptes.

  Les commissaires aux comptes doivent certifier que les états financiers annuels sont réguliers et sincères et donnent une image fidèle du résultat des opérations de l'exercice écoulé, ainsi que de la situation financière et du patrimoine de la société.

  L'opinion exprimée par les commissaires aux comptes prend la forme, selon le cas, d'une certification pure et simple, d'une certification avec réserves ou d'un refus de certification en raison de désaccords, d'anomalies graves que les contrôles ont révélés ; les motifs du refus de certification ou de certification avec réserves doivent être précisés dans leur rapport.

- **CHARGES**

  Emplois définitifs ou consommations de valeurs décaissés ou à décaisser par l'entreprise :

  - soit en contrepartie de marchandises, approvisionnements, travaux et services consommés par l'entreprise, ainsi que des avantages qui leur ont été consentis ;
  - soit en vertu d'une obligation légale que l'entreprise doit remplir ;
  - soit exceptionnellement, sans contrepartie directe.

  Les charges comprennent également pour la détermination du résultat de l'exercice :

  - les dotations aux amortissements et aux provisions ;
  - la valeur comptable des éléments d'actif cédés, détruits ou disparus.

  Les charges sont distinguées, selon leur nature, en charges d'exploitation, charges financières ou charges hors activités ordinaires.

- **CHARGES À PAYER**

  Dettes effectives évaluées à l'arrêté des comptes, mais non encore comptabilisées à cette date, les charges à payer sont nettement précisées quant à leur objet, mais leur échéance ou leur montant est encore incertain.

Les charges à payer ont vocation irréversible à se transformer ultérieurement en dettes, et sont rattachées aux postes correspondants du bilan (fournisseurs, organismes sociaux, Etat, etc.).

- **CHARGES À RÉPARTIR SUR PLUSIEURS EXERCICES**

  Actifs a priori sans valeur, les charges à répartir sur plusieurs exercices comprennent des charges engagées ou enregistrées pendant l'exercice ou les exercices antérieurs, mais qui se rattachent également aux exercices suivants soit parce que leur répartition est justifiée par des conditions d'exercice de l'activité, soit parce que leur maintien en charges est impropre à donner une image fidèle du résultat.

  Elles figurent au bilan dans les charges immobilisées et ne doivent être confondues ni avec des immobilisations incorporelles ayant valeur économique, ni avec les provisions pour charges à répartir sur plusieurs exercices.

  Leur répartition "sur plusieurs exercices" s'effectue par amortissements directs.

  En Comptabilité nationale, les charges restent rattachées à l'exercice pendant lequel elles ont été engagées, afin d'assurer la cohérence entre emplois et ressources de la période.

- **CHARGES CALCULÉES** (comptabilité générale)

  Charges introduites dans le calcul du résultat pour des raisons de pertinence économique, mais qui n'entraînent pas, en elles-mêmes, de décaissements, telles les dotations aux amortissements et aux provisions.

- **CHARGES CONSTATÉES D'AVANCE**

  Charges enregistrées au cours de l'exercice, mais qui correspondent à des consommations ou des prestations qui n'interviennent qu'ultérieurement. Elles représentent une créance " en nature " vis-à-vis des exercices suivants.

  Ces charges constatées d'avance sont rattachées au poste "Autres créances".

  Pour les besoins de l'analyse, le détail de ce poste doit être donné dans l'Etat annexé.

- **CHARGES HORS ACTIVITÉS ORDINAIRES (H.A.O.)**

  Charges non récurrentes, de nature non liée à l'activité ordinaire de l'entreprise ; elles sont généralement engendrées par des changements de structure, de stratégie de l'entreprise ou enfin par des changements importants dans l'environnement législatif, économique et financier.

  Les charges H.A.O. ne doivent pas être confondues avec les charges dites parfois "exceptionnelles" qui ne le sont que par leur montant et non par la nature du lien avec les activités ordinaires, car ce sont des charges d'exploitation.

- **CHARGES IMMOBILISÉES**

  Charges inscrites à l'origine selon leur nature dans les comptes de gestion, mais dont il peut être démontré qu'elles sont profitables à l'existence et au développement de l'entreprise non seulement pour l'exercice en cours mais aussi pour les exercices à venir ; elles sont rattachées à ces exercices futurs par un mécanisme d'amortissement (direct).

  Elles comprennent :

  - les frais d'établissement ;
  - les charges à répartir sur plusieurs exercices ;
  - et les primes de remboursement des obligations.

  Les charges immobilisées sont placées en première rubrique à l'actif du bilan afin d'attirer l'attention du lecteur, sur leur caractère d'actif a priori fictif.

- **CHARGES DE PERSONNEL**

  Elles sont constituées :

  - par l'ensemble des rémunérations du personnel de l'entreprise en contrepartie du travail fourni ;
  - par des charges, au profit des travailleurs, liées à ses rémunérations : cotisations de Sécurité sociale, congés payés, supplément familial, versements aux œuvres sociales ou aux mutuelles ;
  - par le coût des personnels intérimaires facturés à l'entreprise.

Le contenu de cet ensemble diffère de la "rémunération des salariés", dont le montant est requis par la Comptabilité nationale dans l'Etat annexé.

■ CHARGES DIRECTES

Charges qu'il est possible d'affecter "immédiatement", c'est-à-dire sans calcul intermédiaire, au coût d'un bien, d'une activité ou d'un service déterminé.

Les charges directes constituent un élément du coût d'un bien déterminé. Elles sont d'origine externe (exemple : matières premières consommées) ou interne (exemple : frais de personnel, dotations aux amortissements) et peuvent être fixes ou variables.

■ CHARGES INDIRECTES

Charges qu'il n'est pas possible d'affecter "immédiatement". Elles nécessitent un calcul intermédiaire de répartition pour être imputées au coût d'un bien déterminé ; encore convient-il, pour que cette imputation au coût d'acquisition ou de production soit possible, qu'elle repose sur un "rattachement raisonnable" de la charge au coût.

■ CHARGES PROVISIONNÉES

Elles correspondent :

- pour les éléments de l'actif circulant, à la constatation d'un amoindrissement probable de leur valeur, par différence entre la valeur d'entrée et la valeur actuelle à la date du bilan ;
- pour le passif, à des dettes probables à court terme résultant de charges prévisibles ou de risques déterminés.

Ces charges calculées, inscrites au compte de résultat, sont assimilées à des charges décaissables à court terme et ne sont donc pas incluses dans les "dotations".

Leur contrepartie est constituée par :

- les provisions pour dépréciation des éléments concernés (stocks, clients, titres de placement...) ;
- les provisions pour risques à court terme appelées dans le SYSTÈME COMPTABLE OHADA "Risques provisionnés" et considérées comme dettes du passif circulant.

■ CHEMIN DE RÉVISION

Le chemin de révision (ou d'audit) est le processus logique permettant au vérificateur (auditeur, réviseur) de suivre les transformations des informations depuis l'entrée des données jusqu'à la sortie des résultats, ou de remonter des informations stockées jusqu'aux entrées correspondantes.

■ CHEPTEL

Désignation du troupeau qui peut être immobilisé (animaux de trait, animaux reproducteurs) ou compris dans les stocks (animaux achetés ou élevés pour être vendus).

Dans les entreprises agricoles, le cheptel représente souvent une des principales immobilisations.

Le cheptel figure à l'actif au poste "Immobilisations animales" pour ce qui est des animaux reproducteurs, de trait et de garde ; au poste "Stocks" pour les autres animaux.

■ CHIFFRE D'AFFAIRES

Montant hors taxes récupérables des ventes de produits et services liés aux activités ordinaires de l'entreprise. Il regroupe le montant des ventes de marchandises, de la production vendue et des produits accessoires.

Ne sont pas compris dans le chiffre d'affaires, les produits nets partiels sur contrats pluri-exercices, les subventions d'exploitation reçues, les produits financiers.

Le chiffre d'affaires est l'un des critères utilisés en Comptabilité nationale pour déterminer l'activité principale de l'entreprise.

■ CHIFFRE D'AFFAIRES CONSOLIDÉ

Montant des ventes de produits et services liés aux activités courantes de l'ensemble constitué par les entreprises intégrées globalement et proportionnellement.

Il comprend, après élimination des opérations internes à l'ensemble consolidé :

- le montant net, après retraitement le cas échéant, du chiffre d'affaires réalisé par les sociétés consolidées par intégration globale et par la société consolidante ;

- la quote-part de la société et des sociétés détentrices dans le montant net du chiffre d'affaires réalisé par les sociétés consolidées par intégration proportionnelle (après retraitement).

■ CLASSES DE COMPTES

Principales divisions du cadre comptable, les classes regroupent les comptes par catégories homogènes.

Les huit classes de la comptabilité générale comprennent :

- des classes de comptes de situation ;
- et des classes de comptes de gestion.

■ CLÔTURE DE L'EXERCICE (Date de)

La durée d'un exercice comptable est fixée à douze mois. Dans le présent Acte uniforme, la date de clôture des exercices comptables est fixée au 31 décembre de chaque année.

Cette date ne doit pas être confondue avec la date d'arrêté des comptes qui est celle de l'établissement des états financiers et de leur approbation par les organes compétents.

■ CLÔTURE INFORMATIQUE

Lorsqu'elle repose sur un traitement informatique, l'organisation comptable doit écarter toute possibilité d'insertion intercalaire ou d'addition ultérieure d'opérations. Pour figer cette chronologie le système de traitement comptable doit prévoir une procédure périodique (dite "clôture informatique ") au moins trimestrielle et mise en œuvre au plus tard à la fin du trimestre qui suit la fin de chaque période considérée.

■ COMMANDE

Contrat passé entre l'entreprise et un client ou un fournisseur et prévoyant l'exécution d'une prestation (livraison d'un bien, élaboration d'un service...) à une date donnée moyennant un prix convenu.

La commande a par elle-même des incidences comptables directes dans la "comptabilité des engagements ", mais aussi en matière d'évaluation (risques de change, pertes à terminaison, évaluation des actifs commandés...).

■ COMMISSARIAT AUX COMPTES

Contrôle légal des comptes effectué par un professionnel compétent et indépendant, le commissariat aux comptes a pour finalité essentielle de garantir la fiabilité de l'information comptable et financière produite par les entreprises et de concourir à la sécurité des relations commerciales, financières et boursières.

Selon le droit des sociétés le commissaire aux comptes a pour mission permanente, à l'exclusion de toute immixtion dans la gestion, de vérifier les valeurs et les documents comptables de la société et de contrôler la conformité de sa comptabilité aux règles en vigueur.

Ainsi, au-delà de la certification des états financiers personnels et consolidés, les commissaires aux comptes sont conduits à intervenir lorsque des opérations particulières sont décidées par l'entreprise (modification), ou lorsque des événements particuliers surviennent et sont de nature à remettre en cause la continuité de l'exploitation.

Outre sa mission censoriale, le commissaire aux comptes est un conseil de l'entreprise : il peut donner son avis sur le bon fonctionnement des procédures comptables ainsi que sur la régularité de certaines opérations.

■ COMPTABILITÉ ANALYTIQUE DE GESTION (CAGE)

Système d'analyse et de traitement autonome de données permettant de calculer des coûts et des résultats "analytiques " de nature à fournir des informations utiles à la gestion de l'entreprise.

La finalité de la comptabilité analytique est la gestion. Elle n'est ni normalisée, ni obligatoire. Sa mise en place est vivement recommandée eu égard aux liens étroits qu'elle entretient avec la comptabilité générale.

■ COMPTABILITÉ GÉNÉRALE

Système d'organisation et de traitement de l'information permettant l'établissement des états financiers de synthèse en conformité avec les dispositions du droit comptable.

La comptabilité générale dans l'espace OHADA est régie par des règles du SYSTÈME COMPTABLE OHADA.

■ COMPTABILITÉ INTÉGRÉE

Mode de traitement des données permettant

de fournir, au moyen d'une seule comptabilité, à la fois les informations de la comptabilité analytique de gestion et les comptes de la comptabilité générale destinés à l'établissement des états financiers de synthèse.

- **COMPTES ANNUELS**

  Expression utilisée par certains pays pour désigner les "états financiers annuels" (exemple : en France).

- **COMPTES COMBINÉS**

  Comptes et états financiers de synthèse de l'ensemble constitué de filiales situées dans une région de l'espace OHADA dépendantes d'une société - mère située en dehors de cette région, en vue de donner une image fidèle du patrimoine, de la situation financière et du résultat de l'ensemble ainsi constitué.

  Les filiales comprises dans le périmètre de combinaison peuvent être liées par des relations économiques de nature diverses, sans que leur intégration ne résulte de liens de participation organisant les sociétés - mères et les filiales.

  Les comptes combinés sont différents des comptes consolidés dans la mesure où le périmètre de combinaison ne comprend pas les sociétés dont le siège est situé hors de la région.

  Les comptes combinés peuvent être assimilés à une consolidation horizontale.

- **COMPTES CONSOLIDÉS**

  Ensemble des comptes et des états financiers de synthèse de l'ensemble constitué par toutes les entreprises retenues dans le périmètre de consolidation. Les comptes consolidés ont pour but de donner une image fidèle du patrimoine, de la situation financière et des résultats de l'ensemble consolidé, comme si cet ensemble ne formait qu'une seule entreprise.

  Sous l'influence des normes internationales, les comptes consolidés tendent à être plus proches de la réalité économique, car ils échappent à certaines contraintes juridiques et fiscales qui pèsent sur les comptes "personnels".

- **COMPTE DE LIAISON (des établissements)**

  Compte ouvert par une entreprise au nom d'un établissement ou d'une succursale, et vice - versa, permettant d'enregistrer de manière symétrique, dans la même période comptable et sur la base des mêmes pièces justificatives, toutes les opérations réalisées entre l'entreprise et l'établissement.

- **COMPTE DE RÉSULTAT**

  Etat financier de synthèse récapitulant les charges et les produits intervenus dans la formation du résultat net de l'exercice et mettant en évidence des soldes significatifs de gestion.

- **COMPTE DE RÉSULTAT CONSOLIDÉ**

  Etat financier de synthèse des comptes consolidés, le compte de résultat reprend les charges et produits des entreprises intégrées globalement, ainsi que ceux des entreprises relevant de l'intégration proportionnelle, au prorata des droits détenus.

- **CONCESSIONS ET DROITS SIMILAIRES** (voir "Brevets")
- **CONCOURS BANCAIRES COURANTS**

  Dettes à l'égard des banques contractées en raison des besoins de trésorerie résultant :

  - de l'exploitation courante ;
  - ou de l'ensemble des opérations de l'entreprise.

  Ils sont aussi appelés crédits de trésorerie (voir ce terme).

- **CONSERVATION** (des documents comptables) (voir "Archivage")
- **CONSOLIDATION**

  Technique d'élaboration des comptes et des états financiers consolidés.

- **CONSTRUCTIONS** (voir " Bâtiments ")
- **CONTINUITÉ DE L'EXPLOITATION**

  Présomption de la poursuite de l'activité de l'entreprise dans un avenir prévisible.

  La continuité de l'exploitation est un principe comptable (convention pour l'I.A.S.C.) de base pour l'établissement des états financiers censés représenter l'entreprise en continuité d'activité, c'est-à-dire dans l'hypothèse de non - cessation ou de non - réduction sensible de ses activités.

  Lorsque la continuité de l'exploitation est compromise, en tout ou en partie, la permanence des méthodes ne peut plus s'appliquer et l'évaluation de ses biens et dettes doit être reconsidérée pour ceux des actifs et passifs concernés par la non - continuité.

■ **CONTINUITÉ D'UTILISATION (d'un bien)**

**Cas particulier de l'application à un bien donné du principe de "continuité de l'exploitation" : les immobilisations, mais aussi les stocks, voient le calcul de leur "valeur actuelle" effectué dans le cadre, a priori, d'une continuité d'utilisation dans les conditions techniques et économiques initialement prévues lors de leur acquisition ou production. Si cette continuité est remise en cause, il faut alors tenir compte de la cession probable du bien dans l'évaluation.**

**Exemple : stock d'un bien considérablement déprécié par l'apparition sur le marché d'un nouveau produit nettement supérieur techniquement ; idem pour une immobilisation.**

**La continuité d'utilisation intervient tout particulièrement dans la définition du "plan d'amortissement" : durée d'utilisation et valeur résiduelle en dépendent.**

■ **CONTRÔLE CONJOINT**

**Partage du contrôle d'une entreprise exploitée en commun par un nombre limité d'associés (personnes physiques ou morales), de sorte que les décisions importantes résultent de l'accord de tous les associés ou partenaires.**

**Pour l'établissement des comptes consolidés, le contrôle conjoint implique le choix de la méthode d'intégration proportionnelle.**

■ **CONTRÔLE EXCLUSIF**

**Il résulte :**

- **soit de la détention directe ou indirecte de la majorité des droits de vote dans une autre entreprise ;**
- **soit de la désignation, pendant deux exercices successifs, de la majorité des membres des organes d'administration, de direction ou de surveillance d'une autre entreprise.**

**Pour l'établissement des comptes consolidés, le contrôle exclusif implique le choix de la méthode d'intégration globale.**

■ **CONTRÔLE DE GESTION**

**Ensemble des techniques utilisées pour le suivi et la maîtrise de la gestion d'une entreprise. Il vise à assurer l'efficacité et l'efficience des consommations de ressources.**

■ **CONTRÔLE INTERNE**

**Ensemble des sécurités contribuant à la maîtrise de l'entreprise. Il a pour but d'assurer :**

- **d'un côté, la protection, la sauvegarde du patrimoine et la qualité de l'information ;**
- **de l'autre, l'application des instructions de la direction.**

**Le contrôle interne permet aussi de favoriser l'amélioration des performances.**

**Il se manifeste par l'organisation, les méthodes et les procédures de chacune des activités de l'entreprise pour maintenir la pérennité de celle-ci.**

■ **CONVENTIONS COMPTABLES DE BASE**

**Fondements de l'analyse comptable et de la préparation des états financiers, les conventions comptables de base ne sont généralement pas mentionnées expressément.**

**Leur acceptation et leur utilisation sont supposées, et c'est dans l'hypothèse de dérogation à ces conventions que mention doit être faite, appuyée de justification, dans l'État annexé.**

**L'I.A.S.C. reconnaît comme conventions comptables de base, les trois premiers principes comptables fondamentaux du SYSTÈME COMPTABLE OHADA à savoir :**

- **la continuité de l'exploitation ;**
- **la permanence des méthodes ;**
- **et l'indépendance des exercices.**

■ **CONVERSION DES COMPTES DES ENTREPRISES ÉTRANGÈRES À LA ZONE MONETAIRE**

**Opération qui consiste à exprimer en unités monétaires légales du pays les états financiers d'une entreprise à consolider tenus dans une autre monnaie.**

**L'écart constaté suite à cette conversion est, selon la méthode de conversion retenue, inscrit distinctement soit dans les capitaux propres consolidés, soit au compte de résultat consolidé.**

■ **COTE (et paraphe des livres et des documents comptables)**

**Pour garantir la fiabilité de l'information comptable, satisfaire aux exigences de régularité et de sécurité qui assurent l'authenticité des écritures, les livres et**

documents comptables sont cotés et paraphés par l'autorité compétente dans chaque État-partie.

Cette formalité obligatoire, qui permet de conférer une valeur probante aux documents par des moyens légaux, est une disposition réglementaire.

Le même formalisme vaut pour les traitements informatisés, où il vise à garantir le respect de la chronologie des opérations, de l'irréversibilité et de la durabilité des enregistrements comptables.

■ COUPONS

Rémunérations sous forme d'intérêts pour les obligations et de dividendes pour les actions.

L'acquisition d'un titre (immobilisation financière ou titre de placement) entraîne l'inscription au bilan du titre pour sa valeur, coupon détaché.

La fraction du prix payé correspondant au coupon est assimilée à une avance sur intérêts ou sur dividendes courus non échus.

■ COURS DE CHANGE

Taux de conversion de deux monnaies différentes. Le cours de change est l'expression du rapport des valeurs des deux unités monétaires déterminées sur le marché de change.

Les cours de change servent à évaluer les dettes et créances libellées en devises à la clôture de chaque exercice. À l'entrée dans le patrimoine, les biens acquis en monnaie étrangères sont enregistrés au cours de change de la date de l'opération.

Les cours de change d'une monnaie convertible se forment sur le marché des changes, marché international immatériel entre banques mais d'où résultent des cotations officielles similaires dans le monde entier.

■ COURS DE CLÔTURE

Cours retenu à la date d'inventaire pour l'évaluation de certains éléments actifs et passifs inscrits au bilan et correspondant à l'existence d'un marché spécifique.

Le cours de clôture est la valeur d'inventaire retenue pour être rapprochée de la valeur d'entrée de l'élément concerné, en vue d'opérer les ajustements de valeur nécessaires pour donner une image fidèle du patrimoine de la situation financière et du résultat (exemple : cours des changes à la clôture).

■ COURS DU JOUR

Cours en vigueur au jour de l'évaluation d'un bien, d'une créance ou d'une dette dont la valeur dépend d'un marché spécifique.

■ COURT TERME

Le court terme comptable est la période correspondant à la durée de l'exploitation normale des activités ordinaires ; cette durée étant variable selon les secteurs et les branches d'activité, une durée maximale d'un an est retenue.

Les éléments à court terme sont ceux inscrits à l'actif circulant ou au passif circulant.

Les créances et dettes classées par fonction ou par destination sont détaillées par échéances dans l'État annexé.

Dans les bilans "liquidités", la limite court terme/moyen terme est à un an (bilans anglo-saxons).

Dans les comptes économiques (Comptabilité nationale), le court terme correspond à une durée initiale maximale de deux ans.

■ COÛT

Somme de charges, c'est-à-dire des consommations de ressources effectuées pour réaliser un objet, une activité.

La signification d'un coût est fonction, à la fois, du moment de son calcul, du champ d'application du calcul et de son contenu.

- D'après son champ d'application, le coût pourrait être calculé pour un produit, une activité, une fonction, une commande.
- D'après le moment de calcul, les coûts a priori (prévisionnels) et les coûts a posteriori (historiques) sont utiles à l'analyse des écarts.
- D'après le contenu, les coûts se distinguent en coûts complets et en coûts partiels, en considération du mode d'attachement de tout ou partie des charges.

■ **COÛT D'ACQUISITION**

**Pour les biens achetés à des tiers, le coût d'acquisition se définit comme la somme du prix d'achat convenu, c'est-à-dire le montant définitif résultant de l'accord des parties, à la date de l'opération, majoré des impôts, taxes et droits non récupérables, des frais accessoires liés à l'acquisition du bien ou à sa mise en état d'utilisation ou à son entrée en magasin.**

**Par exemple, les frais de transport, d'installation et de montage, certaines commissions et honoraires sont considérés comme des frais accessoires.**

■ **COÛT DE PRODUCTION**

**Est constitué du coût d'acquisition des matières et fournitures consommées pour la production du bien, augmenté des charges directes et indirectes de production, dans la mesure où ces dernières peuvent être raisonnablement rattachées à la production du bien.**

■ **COÛT HISTORIQUE**

**Coût constaté auquel sont enregistrés, en unités monétaires courantes, les biens à leur date d'entrée dans le patrimoine de l'entreprise. Cette valeur n'est pas remise en cause (n'est pas modifiée) lorsque du fait de l'inflation (ou de la déflation), ou de variations de prix spécifiques à la catégorie de biens, la nouvelle valeur courante s'avère supérieure ou inférieure à ce coût historique.**

**Cette méthode a l'avantage de la simplicité et de la fiabilité. Elle reste la méthode de base au plan international. Néanmoins, elle est l'objet d'un certain nombre d'exceptions, voire d'abandons au bénéfice des méthodes privilégiant des valeurs plus actuelles, plus récentes (valeurs à la date du bilan) :**

- **le coût actuel : coût que l'on subirait si le bien était acquis à la date du bilan ;**
- **la valeur actuelle : montant qu'un acquéreur de l'entreprise accepterait de payer pour le bien, dans le cadre de la continuité d'exploitation.**

**Le coût historique est l'un des principes comptables fondamentaux retenus par le SYSTÈME COMPTABLE OHADA (principe du nominalisme monétaire).**

■ **COÛT RÉEL**

**Coût ne comportant que des charges effectivement subies à l'exclusion de toutes charges "théoriques" supplétives ou de substitution.**

■ **COÛT UNITAIRE MOYEN PONDÉRÉ (C.U.M.P.)**

**Coût moyen d'une unité en stock à une date donnée, calculé soit à partir d'un réajustement après chaque nouvelle entrée, soit à partir de la durée d'écoulement moyenne du stock. La méthode de calcul d'une moyenne annuelle est à rejeter, sauf dans le cas où la durée moyenne d'écoulement du stock est précisément d'une année.**

■ **CRÉANCES**

**Droits personnels permettant à une personne d'exiger d'une autre une certaine prestation ou une abstention.**

**Dans l'immense majorité des cas, droits pécuniaires résultant de la cession par l'entreprise d'un bien ou d'un service.**

**Les créances certaines sont inscrites au bilan dans les postes concernés de l'actif circulant.**

■ **CRÉANCES DOUTEUSES OU LITIGIEUSES**

**Les créances douteuses sont celles sur lesquelles pèsent des risques de non - recouvrement, en raison des difficultés financières du débiteur.**

**Les créances litigieuses sont celles pour lesquelles des litiges opposent l'entreprise au débiteur, portant sur l'existence ou sur le montant de la créance.**

**Dans un cas comme dans l'autre, une créance peut se trouver dépréciée de 1 à 100 % ; même dans ce dernier cas, elle continue de figurer au bilan (montant brut moins provisions) aussi longtemps que le processus juridique de recouvrement n'est pas clos.**

■ **CRÉDIT-BAIL**

**Contrat de location d'un bien meuble ou immeuble, corporel ou incorporel, assorti d'une possibilité de rachat par le locataire à certaines dates et en particulier à la fin du contrat ; enregistré, ab initio, comme location, ce contrat est " re - traité " en fin d'exercice comme achat.**

■ **CRÉDITS D'ESCOMPTE**

**Montant brut (avant agios) des effets remis à l'escompte des banques et non encore échus et réglés.**

**Ce montant apparaît au passif du bilan comme une dette de trésorerie, ayant permis d'obtenir, à l'actif, le montant net après agios des effets.**

■ **CRÉDITS DE TRÉSORERIE**

**Dettes à court terme envers les banques, contractées dans le cadre de la gestion des équilibres au jour le jour de la trésorerie de l'entreprise.**

**Les crédits de trésorerie peuvent être classés en :**

- **crédits de trésorerie généraux : découverts avances à terme fixe, crédits sur ventes à tempérament (chaîne d'effets), crédit global d'exploitation, cette dernière forme tendant à se substituer aux autres ;**
- **crédits de trésorerie spécialisés, dont l'un des plus connus est le crédit de campagne ;**
- **crédits confirmés dans lesquels l'établissement de crédit s'est engagé de façon irrévocable à octroyer tel ou tel crédit sur demande de l'entreprise : sur crédit-bail, crédit permanent, facilités de financement...**

D

■ **DATE D'APPROBATION DES ÉTATS FINANCIERS**

**La décision d'approbation des états financiers incombe aux associés. Elle doit intervenir, dans les six mois de la date de clôture de l'exercice.**

■ **DATE D'ARRÊTÉ DES ÉTATS FINANCIERS**

**La décision d'arrêter les états financiers est de la responsabilité des dirigeants.**

**L'arrêté des comptes intervient quelques mois après la clôture de l'exercice, afin de permettre aux dirigeants de vérifier que les enregistrements comptables donnent une image fidèle des opérations et des situations de l'entreprise, procèdent à l'inventaire et aux corrections des valeurs des éléments du patrimoine de l'entreprise.**

**Conformément au présent Acte uniforme, la date d'arrêté des états financiers doit être impérativement fixée à quatre mois après la clôture de l'exercice.**

■ **DATE DE CLÔTURE DE L'EXERCICE**

**Est uniformément fixée au 31 décembre de chaque année, sauf exception dûment motivée.**

**La date de clôture détermine le rattachement à l'exercice des charges et des produits le concernant qui permettent de déterminer le résultat de l'exercice.**

**Les états financiers d'un exercice sont présumés donner une image fidèle du patrimoine de la situation financière et du résultat à la date de clôture.**

■ **DATE DE RÈGLEMENT**

**Date fixée pour le paiement d'une dette ou pour l'encaissement d'une créance. Si l'engagement pris est respecté, un flux de trésorerie sera constaté à cette date.**

**L'enregistrement des opérations dans les comptes se fait indépendamment des dates de règlement par application de la convention de comptabilité d'engagement.**

■ **DÉDITS (voir "Arrhes ")**

■ **DÉGRÈVEMENT FISCAL**

**Atténuation, suppression ou remise d'un impôt ou d'une taxe au profit de l'entreprise.**

**Les dégrèvements constituent un produit de l'exercice au cours duquel la décision a été notifiée à l'entreprise.**

**Lorsque ces dégrèvements portent sur les taxes sur le chiffre d'affaires (la T.V.A. par exemple), ils sont destinés à être reversés à des clients. Dans cette hypothèse, ils constituent une recette pour le compte de tiers.**

■ **DÉMARQUE INCONNUE**

**Disparition habituelle d'articles exposés dans un magasin (super ou hypermarchés, libres services). Ces vols ont pour conséquence de diminuer le stock et de**

fausser le calcul des soldes significatifs de gestion (marge brute et valeur ajoutée).

Une estimation correcte de cette perte appelée démarque inconnue, sur des bases comptables et statistiques, doit faire l'objet de retraitements pour une information pertinente.

- **DÉPÔTS ET CAUTIONNEMENTS VERSÉS**

Sommes versées à des tiers à titre de garantie d'exécution d'un contrat et indisponibles jusqu'à réalisation d'une condition suspensive, à l'exclusion des titres déposés en garantie et qui restent inclus dans la rubrique des immobilisations financières ad hoc.

- **DÉPRÉCIATION**

Différence en moins entre la valeur d'entrée d'un bien dans le patrimoine et sa valeur actuelle.

Elle est constatée, selon les cas, par des provisions ou des amortissements pour dépréciation.

- **DÉROGATION (aux principes comptables)**

Les états financiers annuels doivent donner une image fidèle du patrimoine, de la situation financière et du résultat de l'entreprise.

Lorsque l'application d'une prescription comptable ne suffit pas pour donner l'image fidèle recherchée ou se révèle impropre à la donner, il doit y être dérogé.

La dérogation doit être tout à fait exceptionnelle. L'utilisation des dérogations est justifiée et expliquée dans l'Etat annexé.

- **DETTES D'EXPLOITATION**

Dettes nées à l'occasion des opérations liées au cycle d'exploitation et dettes assimilées.

- **DETTES FINANCIÈRES**

Ressources stables provenant d'emprunts ou de dettes contractées pour une durée supérieure à un an à l'origine.

- **DETTES PROVISIONNÉES** (voir "Charges à payer")

- **DEVISES** (voir "Monnaies étrangères")

- **DIFFÉRENCES DE CHANGE**

Lorsque les créances et les dettes libellées en monnaies étrangères subsistent au bilan à la date de clôture de l'exercice, leur enregistrement initial est corrigé sur la base du dernier cours de change à cette date.

Les différences entre les valeurs initialement inscrites dans les comptes (coûts historiques) et celles résultant de la conversion sont appelées différences de change.

Les différences de change sont inscrites directement au bilan dans des comptes d'écart de conversion (pertes probables) ou au passif (gains latents) ; les premières sont incluses dans le résultat sous la forme d'une dotation aux provisions ; les secondes ne sont pas intégrées audit résultat (principe de prudence).

En Comptabilité nationale, ces variations ne sont pas considérées comme des flux financiers effectifs, du fait de l'absence de transactions.

- **DIFFÉRENCES D'INCORPORATION**

Différences constatées :

- d'une part, entre les charges figurant en comptabilité générale et les charges courantes incorporées aux coûts en comptabilité analytique de gestion ;
- d'autre part, entre les produits figurant en comptabilité générale et les produits courants retenus en comptabilité analytique de gestion.

- **DIFFÉRENCES TEMPORAIRES**

Décalages d'exercice dans l'inclusion de produits ou de charges dans le résultat comptable d'une part et le résultat fiscal d'autre part.

Exemples :

- charges déductibles fiscalement au cours d'un exercice et non rattachables au résultat comptable de cet exercice, mais à celui d'un exercice ultérieur (amortissement dérogatoire...) ;
- charges non déductibles fiscalement, donc imposées, mais qui se rattachent au résultat comptable de l'exercice.

Ces différences "temporaires" entraînent des créances et des dettes d'impôts différés (actifs ; passif), comptabilisées en consolidation, mais non dans les comptes personnels.

■ **DISPONIBILITÉS (ou LIQUIDITÉS)**

Espèces ou valeurs assimilables à des espèces, et d'une manière générale, toutes valeurs qui, en raison de leur nature, sont immédiatement convertibles en espèces pour leur montant nominal.

Les disponibilités comprennent notamment les bons remboursables à tout moment, de même que les comptes bancaires à terme lorsqu'il est possible d'en disposer par anticipation.

■ **DIVIDENDES**

Part du bénéfice distribuable qui est distribuée aux associés à la suite de l'affectation des résultats.

Le dividende est constitué de l'intérêt statutaire ou premier dividende et du super - dividende.

Les dividendes viennent en diminution de la capacité d'autofinancement globale (C.A.F.G.) dans le calcul de l'autofinancement.

■ **DOCTRINE COMPTABLE**

Ensemble de la production des organismes professionnels ou de leurs membres, et de personnalités indépendantes (auteurs, professeurs, magistrats), destinée à éclairer ou à approfondir des sujets portant sur la comptabilité ou son organisation.

■ **DONS ET LIBERALITES**

Dons de toute nature effectués par l'entreprise au profit d'une autre personne juridique à l'occasion d'événements exceptionnels (catastrophes naturelles, guerres) ou dans le cadre d'une politique de mécénat destinée à favoriser le développement d'activités humanitaires, civiques, culturelles ou sportives.

Les dons et libéralités ne doivent pas être confondus avec les dépenses de parrainage traitées comme des charges de publicité.

Lorsque les dons et libéralités sont effectués par une autre personne juridique en faveur de l'entreprise, celle-ci doit les comptabiliser en produits H.A.O.

Les entreprises pour lesquelles ces ressources ont un caractère normal et récurrent les enregistrent en produits d'exploitation.

■ **DOTATIONS (aux amortissements et aux provisions)**

Charges calculées relatives à la constatation :

- de la dépréciation des immobilisations amortissables ;
- des pertes de valeur probables de certains éléments de l'actif ;
- des risques généraux que des événements survenus ou en cours rendent probables, nettement précisés quant à leur objet et dont la réalisation est incertaine.

Elles sont distinguées selon leur nature d'exploitation, financière ou hors activités ordinaires.

■ **DROIT DE COMMUNICATION**

Droit reconnu à un associé ou à des tiers de prendre connaissance et au besoin copie de certains documents comptables établis par l'entreprise.

En vertu de ce droit, le commissaire aux comptes, lorsqu'il existe, bénéficie d'une information comptable complète.

En ce qui concerne les associés, leur droit de communication, préalable à la tenue des Assemblées générales, porte sur les états financiers de synthèse, le rapport de gestion, les rapports général et spécial du commissaire aux comptes, les textes des résolutions proposées.

■ **DROITS DE DOUANE** (voir "Coût d'acquisition ")

■ **DROIT D'ENTRÉE** (voir "Fonds commercial ")

■ **DURÉE DE L'EXERCICE**

Temps écoulé entre l'ouverture et la clôture de l'exercice.

Des états financiers de synthèse regroupent les informations comptables au moins une fois par an sur une période de douze mois, appelée exercice.

Dans l'espace OHADA l'exercice coïncide avec l'année civile. Par dérogation, la durée de l'exercice peut être exceptionnellement :

- inférieure à douze mois pour le premier exercice lorsqu'il débute au cours du premier semestre de l'année civile ;
- supérieure à douze mois pour le premier exercice lorsqu'il débute au cours du deuxième semestre de l'année.

Par ailleurs, en cas de cessation d'activité pour quelque cause que ce soit, la durée des opérations de liquidation est comptée pour un seul exercice sous réserve de l'établissement de situations provisoires.

E

- ÉCART D'ACQUISITION

  Écart de première consolidation non ventilé, il correspond, lorsqu'il est positif, au supplément de prix payé en contrepartie des avantages que procurent la prise de contrôle de l'entreprise (exemples : élimination d'un concurrent, assurance d'un approvisionnement ou d'un débouché, amélioration des conditions de production, expansion à l'étranger...).

  Lorsqu'il est négatif, l'écart d'acquisition correspond soit à une prévision de perte ou d'insuffisance de rendement, soit à une plus value potentielle du fait d'une acquisition effectuée dans des conditions avantageuses.

  L'écart d'acquisition est inscrit à un poste particulier d'actif ou de passif du bilan consolidé.

- ÉCART D 'ÉVALUATION

  Composante de l'écart de première consolidation résultant de l'affectation à certains éléments identifiables, réestimés à partir de leur valeur retenue pour la détermination de la valeur globale de l'entreprise, lors de son entrée dans le périmètre de consolidation.

  L'écart d'évaluation fait l'objet de dépréciation ou de provision conformément aux règles d'application aux biens dont il se rapporte.

- ÉCART DE PREMIÈRE CONSOLIDATION

  Différence entre le coût d'acquisition des titres d'une entreprise consolidée et la part des capitaux propres que représentent ces titres pour la société consolidante, y compris le résultat de l'exercice réalisé à la date d'entrée de la société dans le périmètre de consolidation.

  L'écart de première consolidation s'analyse en écarts d'évaluation et en écart d'acquisition résiduel.

- ÉCART DE RÉÉVALUATION

  Différence entre la valeur réévaluée et la valeur nette comptable d'un élément non monétaire réévalué.

  Il est inscrit distinctement dans les capitaux propres au passif du bilan.

  L'écart de réévaluation n'a pas la nature d'un résultat, et ne peut être utilisé à compenser les pertes de l'exercice de réévaluation. Il n'est pas distribuable ; il peut être incorporé en tout ou partie au capital.

- ÉCARTS DE CONVERSION (voir "Différences de change ")

- EFFETS DE COMMERCE

  Les effets de commerce, billet à ordre et lettre de change (traite) sont des instruments de mobilisation de créance et, partant, de crédit. Ils sont utilisés aussi comme instruments de paiement.

  Leur transmission s'effectue par endossement : le dernier bénéficiaire voit le paiement final garanti par les précédents endosseurs (garantie du droit cambiaire).

- EMBALLAGES

  Objets utilisés pour contenir, envelopper, protéger, conditionner les produits et marchandises livrés à la clientèle en même temps que leur contenu.

  Par extension, tous objets employés dans le conditionnement de ce qui est livré.

  Les emballages sont distingués en deux catégories :

  - le matériel d'emballage, de valeur relativement importante, identifiable par l'entreprise, destiné à être utilisé de manière durable pour les besoins de l'entreprise et non livré aux clients ;
  - les emballages commerciaux, qui sont des objets de valeur relativement faible ou d'une durée d'utilisation généralement inférieure à un an.

- EMBALLAGES PERDUS OU NON RÉCUPÉRABLES

  Emballages réputés être livrés avec leur contenu, sans consignation ni reprise. La valeur des emballages non récupérables est incorporée dans le prix du contenu.

■ **EMBALLAGES RÉCUPÉRABLES**

Emballages susceptibles d'être provisoirement conservés par les tiers et que le fournisseur s'engage à reprendre dans des conditions déterminées. Ces emballages sont destinés à être prêtés ou consignés aux clients.

Ces emballages constituent normalement des immobilisations.

Toutefois, lorsqu'ils ne sont pas commodément identifiables, unité par unité, ils peuvent, compte tenu de leur nature et des pratiques, être assimilés à des stocks ; ils sont alors comptabilisés comme tels.

■ **EMPLOIS**

Utilisation des ressources financières de l'entreprise à l'acquisition de biens, services et créances. Ils figurent à l'actif. L'actif se compose d'emplois durables (immobilisations) et d'emplois cycliques ou actif circulant.

L'emploi peut être considéré :

- en dynamique : mouvement de valeur ou flux ;
- en statique (emploi "net") : montant des valeurs restant utilisées sous forme de l'élément considéré à l'issue d'un certain nombre de flux d'emplois et de ressources concernant l'élément.

■ **EMPRUNTS** (voir "Dettes financières")

Ressources contractées auprès d'établissement de crédit et/ou auprès de tiers divers afin de couvrir les besoins de financement durables de l'entreprise.

■ **EMPRUNTS OBLIGATAIRES**

Dettes représentées par des obligations, titres négociables conférant au titulaire dans une même émission les mêmes droits de créance pour une même valeur nominale.

■ **ENGAGEMENTS**

Droits et obligations dont les effets sur le montant ou la consistance du patrimoine sont subordonnés à la réalisation de conditions (exemple : cautions) ou d'opérations ultérieures (exemple : commandes).

Les engagements reçus ou donnés peuvent être enregistrés dans des comptes facultatifs. Ils font l'objet de mentions dans l'Etat annexé.

■ **ENSEMBLE COMBINÉ**

C'est l'ensemble économique formé par les entreprises incluses dans le périmètre de combinaison.

■ **ENSEMBLE CONSOLIDÉ**

Ensemble économique composé de l'entreprise consolidante, des entreprises dépendantes, c'est-à-dire contrôlées en droit ou en fait, et des entreprises sur lesquelles l'entreprise consolidante ou les entreprises dépendantes exercent une influence notable.

■ **ENTREPRISE CONSOLIDANTE (ou dominante)**

L'entreprise consolidante ou dominante est l'entreprise située au sommet de l'ensemble consolidé et qui n'est contrôlée par aucune autre entreprise dont le siège serait dans la même "région de l'espace OHADA", sous réserve de l'exception figurant à l'article 77 de l'Acte uniforme.

■ **ENTREPRISE INTÉGRÉE (ou dépendante)**

L'entreprise intégrée ou dépendante est une entreprise contrôlée, en droit ou en fait, directement ou indirectement, par l'entreprise consolidante.

■ **ENTREPRISE MISE EN ÉQUIVALENCE**

L'entreprise mise en équivalence est celle dans laquelle l'entreprise consolidante détient directement ou indirectement une participation significative ne lui assurant pas le contrôle, mais permettant d'exercer sur elle une influence notable.

■ **EQUIVALENCE (Évaluation par)**

Inscription des titres de participation à la valeur correspondant à la quote-part dans les sociétés contrôlées de façon exclusive dans des comptes personnels. Cette méthode n'a pas été retenue dans le SYSTÈME COMPTABLE OHADA.

■ **ERREURS (comptables)**

Irrégularités, omissions, inexactitudes provenant soit :

- d'un défaut d'interprétation des dispositions ou des règles du droit comptable ;
- de manipulations malencontreuses et involontaires de données, telles que interversion de chiffres, inscription sur une ligne inappropriée, totalisation inexacte ;

Les parts de F.C.P. sont comptabilisées à leur coût d'acquisition lors de leur entrée ; à l'inventaire elles sont estimées à leur valeur liquidative.

Malgré l'absence de personnalité morale, la loi reconnaît au F.C.P. une autonomie patrimoniale, comptable et une représentation par un gérant.

- **FONDS RÉGLEMENTÉ**

Par dispositions législatives ou réglementaires, les pouvoirs publics soumettent les entreprises à une obligation de prélèvement sur leurs bénéfices pour doter un fonds de réserve. Les motifs du prélèvement sont, en général, la participation au budget d'équipement et d'investissement de l'État. En contrepartie, l'État délivre des certificats d'investissement comptabilisés comme des titres de créances.

- **FONGIBLES (Biens)**

Biens non individualisés, interchangeables, parce qu'ils confèrent les mêmes droits et ont la même valeur.

Les titres de participation ou de placement de même nature émis par une même entreprise sont fongibles.

Les stocks de marchandises, de matières ou de produits finis, non identifiés individuellement, sont des biens fongibles.

Les biens fongibles obéissent à des règles de transfert de propriété et d'évaluation particulières.

- **FRAIS D'ÉTABLISSEMENT**

Dépenses exposées dans le cadre d'opérations qui conditionnent l'existence, l'activité ou le développement de l'entreprise, dont le montant ne peut être rapporté à des productions de biens ou de services déterminés.

Les frais d'établissement comprennent entre autres :

- les frais de constitution, à savoir, les droits d'enregistrement sur apports, les honoraires, les paiements effectués au titre des formalités légales de publication, notamment auprès du Greffe ;
- les frais de premier établissement (prospection, publicité, notamment) ;
- les frais d'augmentation de capital et d'opérations diverses, liées notamment à la fusion, la scission ou toute autre transformation de société.

Les frais d'établissement constituent des actifs fictifs inscrits dans les charges immobilisées.

- **FRAIS DE RECHERCHE ET DE DÉVELOPPEMENT (F.R.D.)**

Dépenses qui correspondent à l'effort réalisé par l'entreprise dans le domaine de la recherche, en vue de la production de matériaux, dispositifs, produits, procédés ou encore leur amélioration substantielle pour son propre compte.

Sont exclus, les frais entrant dans le coût de production des commandes passées par des tiers ainsi que les frais de recherche fondamentale.

Pour être immobilisés, les frais de recherche appliquée et de développement doivent strictement remplir les conditions suivantes :

- se rapporter à des projets nettement individualisés avec des coûts distinctement établis ;
- avoir de sérieuses chances de réalisation technique, de rentabilité commerciale en raison de l'existence d'un marché potentiel ;
- correspondre à une intention de l'entreprise de réaliser effectivement ces projets et de rassembler les ressources nécessaires à cette réalisation.

En Comptabilité nationale, les F.R.D. sont entièrement inclus dans les consommations intermédiaires, à l'exception des frais de prospection minière et pétrolière qui sont immobilisés.

- **FUSION**

Regroupement d'entreprises ayant décidé de réunir leurs moyens ou leurs activités en vue de former une seule société.

Les modalités de fusion sont diverses : deux sociétés préexistantes peuvent fusionner et créer une nouvelle société ou l'une absorbant l'autre.

Les restructurations d'entreprises obéissent à des visions stratégiques.

Les cas de fusion avec effet rétroactif conduisent à déroger à la règle de coïncidence entre bilan d'ouverture et bilan de clôture précédent.

Au sens des comptes consolidés, le groupe désigne généralement l'ensemble constitué par la société dominante et les filiales ou les participations sur lesquelles elle exerce directement ou indirectement son contrôle ou son influence.

H

■ **HONORAIRES**

Rémunérations de services extérieurs, les honoraires sont des charges pour le bénéficiaire des prestations.

Cependant, les honoraires d'un architecte intervenant dans la construction d'un immeuble neuf ou dans des travaux de modernisation sont incorporés au coût de l'immobilisation concernée.

En revanche, les honoraires de notaire acquittés à l'occasion d'acquisition d'immobilisations sont enregistrés en charges et peuvent être étalés sur plusieurs exercices.

I

■ **IMAGE FIDÈLE**

Finalité de la comptabilité, l'image fidèle est présumée résulter de l'application de bonne foi des règles et des procédures du SYSTÈME COMPTABLE OHADA en fonction de la connaissance que les responsables des comptes doivent normalement avoir de la réalité et de l'importance des opérations, des événements et des situations.

L'image fidèle est un objectif supposé atteint lorsque les comptes sont réguliers et sincères. Si tel n'est pas le cas, des compléments doivent être apportés dans l'État annexé. Dans des cas exceptionnels, des dérogations aux règles de base du SYSTÈME COMPTABLE OHADA doivent être pratiquées et justifiées dans l'Etat annexé.

■ **IMMOBILISATIONS**

Eléments corporels et incorporels destinés à servir de façon durable à l'activité de l'entreprise.

Ils ne se consomment pas par le premier usage. A priori, leur durée est de plus d'un an. 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 est utile de distinguer les immobilisations d'exploitation des immobilisations hors activités ordinaires.

■ **IMMOBILISATIONS ANIMALES**

Animaux destinés à être utilisés de façon durable dans l'entreprise. Il en est ainsi des animaux de trait, des animaux reproducteurs et des animaux de garde.

■ **IMMOBILISATIONS CORPORELLES**

Biens matériels relevant de la catégorie des immobilisations. Ils regroupent ceux acquis en pleine propriété, en nue-propriété, en usufruit et en crédit-bail.

■ **IMMOBILISATIONS FINANCIÈRES**

Catégorie d'immobilisations constituées par les titres de participations, les autres titres immobilisés et les créances liées à ces participations.

■ **IMMOBILISATIONS INCORPORELLES**

Immobilisations immatérielles comprenant notamment les logiciels, les frais de recherche et de développement, les marques et plus généralement tous les autres éléments susceptibles de générer des avantages futurs.

■ **IMPORTANCE SIGNIFICATIVE (Principe de l')**

Principe selon lequel l'information significative serait celle dont l'omission ou la déformation pourrait influencer l'opinion des lecteurs des états financiers.

L'importance significative fait appel à la notion de seuil de signification. Elle s'applique, notamment, dans l'élaboration de l'État annexé où la production de certaines informations n'est requise que si elles ont une importance significative par rapport aux données des autres états financiers, sans préjudice des obligations légales.

De même, pour l'établissement des comptes consolidés, l'importance significative s'applique dans la définition du périmètre de consolidation lorsque l'intérêt ou l'incidence négligeable de certaines filiales sur les comptes consolidés pourrait amener à les laisser hors du périmètre.

■ **IMPÔTS DIFFÉRÉS**

**Montant des impôts sur les bénéfices non compris dans l'impôt exigible et résultant de décalages temporaires d'exercices entre l'intégration de charges ou de produits dans le calcul du résultat comptable, d'une part, du résultat fiscal d'autre part.**

**Non comptabilisés dans les comptes personnels, ils le sont dans les comptes consolidés. Les impôts différés constituent un poste spécifique du bilan consolidé figurant soit au passif (dette d'impôt) soit à l'actif (créance).**

■ **IMPÔT EXIGIBLE**

**Impôt dû sur le résultat dans l'exercice. Méthode de calcul de l'impôt retenue dans les comptes personnels, elle constitue une entorse au principe de spécialisation des exercices.**

■ **IMPÔTS ET TAXES**

**Charges correspondant :**

- **d'une part, à des versements obligatoires à l'Etat et aux collectivités locales pour subvenir aux dépenses publiques ;**
- **d'autre part, à des versements institués par l'autorité publique, notamment pour le financement d'actions d'intérêt économique et social.**

■ **INDÉPENDANCE OU SPÉCIALISATION DES EXERCICES (Principe d')**

**Rattachement à chaque exercice de tous les produits et charges qui le concernent et ceux-là seulement.**

**En application de ce principe, il doit être tenu compte, sous des conditions déterminées, de tous les événements survenus après la clôture de l'exercice et avant l'arrêté des comptes.**

**Font exception la comptabilisation de l'impôt selon la méthode de l'impôt exigible et la constatation du résultat à l'achèvement des travaux dans les contrats pluri-exercices.**

■ **INFLUENCE NOTABLE**

**Possibilité pour une personne d'exercer une certaine influence, n'allant pas jusqu'à la domination dans une société, en raison de la possession d'une partie de son capital.**

**Pour l'établissement des comptes consolidés, la société dominante est présumée exercer une influence notable sur la gestion et la politique financière d'une autre entreprise si elle détient directement ou indirectement une participation représentant au moins 1/5e des droits de vote.**

■ **INFORMATIQUE**

**Science du traitement rationnel de l'information, notamment par machines automatiques, considérée comme le support des connaissances humaines et des communications dans les domaines techniques, économiques et sociaux.**

**Appliquée au traitement des données comptables, l'informatique exige de l'entreprise une organisation capable d'assurer, vis-à-vis des tiers, la valeur probante de la comptabilité en respectant notamment la chronologie des opérations, l'irréversibilité et la durabilité des enregistrements.**

■ **INSTALLATIONS À CARACTÈRE SPÉCIFIQUE**

**Installations techniques qui, dans une profession, sont affectées à un usage spécifique et dont l'importance justifie une inscription comptable distincte.**

■ **INSTALLATIONS COMPLEXES SPÉCIALISÉES**

**Unités techniques complexes fixes, d'usage spécialisé, pouvant comprendre des constructions, des matériels ou des pièces qui, même séparés par nature, sont techniquement liés pour leur fonctionnement. Cette incorporation de caractère irréversible les rend passibles du même plan d'amortissement.**

■ **INSTALLATIONS GÉNÉRALES**

**Ensemble d'éléments dont la liaison organique est la condition nécessaire de leur utilisation. Ils sont distincts des unités techniques annexées à des installations d'exploitation.**

**Il en est ainsi par exemple :**

- **des installations téléphoniques dont la mise en place incombe à l'entreprise ;**
- **des installations de climatisation du siège et des bureaux administratifs ;**

- des installations sanitaires pour le personnel ;
- des groupes électrogènes, etc.

■ INSTRUMENTS FINANCIERS

Selon la norme I.A.S. 32, un instrument financier est un contrat donnant lieu tout à la fois :

– à un actif financier d'une entreprise ;

– à un passif financier ou à un instrument de capitaux propres d'une autre entreprise.

Un actif financier désigne :

– des disponibilités ;

– ou un droit contractuel de recevoir d'une autre entreprise des disponibilités ou un autre actif financier ;

– ou un droit contractuel d'échanger des instruments financiers avec une autre entreprise à des conditions favorables ;

– ou un instrument de capitaux propres d'une autre entreprise.

Un passif financier est une obligation contractuelle :

– de verser des disponibilités ou de transférer un actif financier à une autre entreprise ;

– ou d'échanger des instruments financiers avec une autre entreprise à des conditions défavorables.

Un instrument de capitaux propres est un contrat qui constate un droit résiduel sur les actifs d'une entreprise, après déduction de l'ensemble de ses passifs.

Les instruments financiers se composent :

– des actions et titres assimilés ;

– des titres de créances sur les personnes morales, transmissibles par inscription en compte ou tradition, à l'exclusion des effets de commerce et des bons de caisse ;

– des parts ou actions d'organismes de placements collectifs (tels les fonds communs de placement) ;

– des instruments financiers à terme (contrats financiers à terme sur tous effets, valeurs mobilières, devises ; sur taux d'intérêt ; contrats d'échange ; contrats d'options ; contrats sur marchandises et denrées).

■ INTANGIBILITÉ DU BILAN (Principe d')

Il s'agit d'une autre expression du troisième principe du SYSTÈME COMPTABLE OHADA selon lequel le bilan d'ouverture d'un exercice doit correspondre au bilan de clôture de l'exercice précédent.

En application intégrale de ce principe, il ne peut être imputé directement sur les capitaux propres, ni les incidences de changement de méthodes comptables, ni les produits et les charges sur exercices antérieurs. Lesdites corrections doivent transiter par le compte de résultat de l'exercice au cours duquel les omissions ont été constatées.

Toutefois, il est admis, dans le cadre du SYSTÈME COMPTABLE OHADA comme dans d'autres plans comptables, que l'incidence d'un changement de réglementation comptable soit imputée directement sur les capitaux propres.

Ce principe n'est pas d'application internationale unanime.

■ INTÉGRATION (consolidation)

Ensemble des opérations consistant à inclure :

- dans le bilan de l'entreprise consolidante, les éléments constitutifs du patrimoine de l'entreprise consolidée ;
- dans son compte de résultat, les charges et les produits de cette entreprise consolidée.

■ INTÉGRATION GLOBALE

L'intégration globale porte sur le montant total des actifs et des passifs de chaque entreprise contrôlée, directement ou indirectement, par l'entreprise consolidante. La part de capitaux propres revenant aux tiers est enregistrée dans le compte "Intérêts minoritaires".

■ INTÉGRATION PROPORTIONNELLE

L'intégration proportionnelle concerne seulement, pour chaque élément d'actif et de passif de l'entreprise intégrée, le pourcentage d'intérêts correspondant à la participation détenue par l'entreprise

consolidante exerçant un contrôle conjoint.

■ **INTÉRÊTS MINORITAIRES**

Les intérêts minoritaires correspondent, dans les entreprises intégrées globalement, à la fraction de capitaux propres représentative des parts de capital des associés autres que la société consolidante.

■ **INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARDS COMMITTEE (I.A.S.C.)**

Organisation comptable professionnelle créée en 1973, pour les nécessités de l'harmonisation et de l'amélioration des normes comptables. Ses objectifs sont :

- de formuler et publier, dans l'intérêt du public, les normes comptables à respecter pour la présentation des états financiers et promouvoir leur acceptation et leur application mondiale ;
- d'œuvrer généralement à l'amélioration et à l'harmonisation des réglementations, des normes comptables et des procédures concernant la présentation des états financiers.

■ **INVENTAIRE (Opération d')**

Opération effectuée au moins une fois tous les douze mois, généralement à la clôture de l'exercice, afin de relever, en quantité et en valeur, l'ensemble des éléments actifs et passifs de l'entreprise.

■ **INVENTAIRE COMPTABLE INTERMITTENT**

L'inventaire comptable intermittent est une organisation comptable des stocks où seul un recollement périodique, au moins une fois par exercice, des existants chiffrés en quantité et en valeur est effectué.

■ **INVENTAIRE COMPTABLE PERMANENT**

L'inventaire comptable permanent est une organisation comptable des stocks qui, par l'enregistrement continu des mouvements, permet de connaître de façon constante, en cours d'exercice, les existants, chiffrés en quantité et en valeur.

■ **INVESTISSEMENT**

L'investissement désigne le flux ponctuel ou annuel d'acquisition ou de création d'immobilisations productives (investissements).

■ **INVESTISSEMENT DE CRÉATION**

Sommes consacrées à la fabrication, à la production, à l'édition et à la distribution de phonogrammes, ou à des entreprises de spectacle, ou à des établissements exerçant des activités culturelles.

Dans l'industrie textile, les investissements de création concernent la conceptioh.

■ **INVESTISSEMENTS**

Terme générique correspondant à l'ensemble des valeurs immobilisées (à une date donnée) susceptibles de procurer des flux futurs de trésorerie positive.

J

■ **JETONS DE PRÉSENCE**

Rémunération versée aux membres du Conseil d'administration ou du Conseil de surveillance pour leur participation aux réunions. Ils constituent des charges de l'exercice et n'ont pas le caractère de répartition.

■ **JOURNAL (ou LIVRE-JOURNAL)**

Livre coté et paraphé par les autorités compétentes dans chaque État, dont la loi impose la tenue à tout commerçant. Il est destiné à enregistrer, sans blanc ni altération, dans un ordre chronologique, tous les mouvements affectant le patrimoine de l'entreprise. Selon son organisation comptable propre, l'entreprise peut utiliser des journaux auxiliaires.

■ **JUSTE VALEUR**

C'est le prix auquel un actif pourrait être échangé, ou un passif réglé, entre des parties compétentes n'ayant aucun lien de dépendance et agissant en toute liberté (I.A.S.C.).

L

- **LETTRE DE CHANGE (voir "Effets de commerce ")**
- **LIBELLÉ**

  **Mention explicative d'une écriture comptable. Il s'appuie sur la référence de la pièce comptable.**
- **LIBÉRALITÉS (voir "Dons ")**
- **LICENCES (Concession de)**

  **Droits cédés à un acquéreur, lui permettant d'exploiter sur une durée déterminée un brevet, une marque, ou un procédé.**

  **Les concessions de licences sont inscrites, à l'actif du bilan de l'acquéreur, dans les immobilisations incorporelles.**
- **LIQUIDITÉS (Voir disponibilités)**
- **LIVRES COMPTABLES**

  **Livres dont la tenue a été rendue obligatoire par les dispositions du SYSTÈME COMPTABLE OHADA à toute entreprise soumise à l'obligation de tenir des comptes. Ils comprennent :**

  - **le livre-journal ;**
  - **le grand-livre ;**
  - **la balance générale des comptes ;**
  - **le livre d'inventaire.**
- **LIVRE D'INVENTAIRE**

  **Livre coté et paraphé sur lequel sont transcrits le bilan, le compte de résultat ainsi que le résumé de l'opération d'inventaire.**

  **Cette transcription a pour objet d'authentifier les états financiers annuels en figeant leur contenu.**
- **LOGICIELS**

  **Ensemble de programmes, de procédés, de règles et de documentations, relatifs au fonctionnement d'un ensemble de traitement de données.**

  **Les logiciels acquis sont inscrits à l'actif du bilan au coût d'acquisition.**

  **Les logiciels créés sont soumis à des conditions particulières à satisfaire pour leur inscription au bilan.**
- **LONG TERME**

  **Dans l'analyse micro-économique et de gestion, c'est un horizon temporel correspondant à des changements structurels.**

  **En matière bancaire, c'est la durée conventionnelle de 7 à 10 ans correspondant au remboursement des créances et des dettes.**

  **À la différence du Plan français 1957, le SYSTÈME COMPTABLE OHADA n'utilise pas la dichotomie court terme/long terme au sens moins d'un an/plus d'un an, mais seulement le concept de court terme (voir ce terme).**

M

- **MACRO-ÉCONOMIE**

  **Etude des comportements économiques collectifs des grands ensembles constituant l'économie et communément appelés agents économiques. Ces agents constituent le centre d'intérêt des analyses macro-économiques dont la Comptabilité nationale représente l'instrument de mesure.**
- **MALI DE FUSION**

  **Ecart défavorable résultant de l'annulation des titres d'une société absorbée, détenus préalablement à l'opération de fusion.**

  **Le mali de fusion résulte du fait que la valeur d'apport correspondant à chaque titre annulé est inférieure au prix d'acquisition.**
- **MALI DE LIQUIDATION**

  **Perte enregistrée par les associés d'une société liquidée.**

  **Lorsque le produit de la réalisation des actifs ne suffit pas à apurer le passif externe et à rembourser les mises initiales des associés, les capitaux propres subsistants sont amputés du mali de liquidation.**
- **MANUEL DE CONSOLIDATION**

  **Document utilisé pour les opérations de**

consolidation qui formalise les choix et opérations en matière de retraitements et de méthodes et de modes de consolidation. Il fait l'objet d'une mise à jour périodique.

- **MANUEL DE PROCÉDURES COMPTABLES**

  La loi prescrit aux entreprises d'établir une documentation décrivant les procédures d'enregistrement, de contrôle et d'organisation comptables. Rassemblée dans un manuel dit de procédures comptables, cette documentation fait partie des exigences à satisfaire pour garantir la fiabilité de l'information comptable et financière.

- **MARCHANDISES**

  Objets, matières et fournitures destinés à être revendus en l'état sans transformation notable ni intégration à d'autres biens et services.

  Constituent des marchandises, des éléments qui font l'objet même de l'activité de l'entreprise.

  Sont à considérer comme marchandises, des immeubles, des terrains ou fonds de commerce qu'une entreprise, faisant le commerce de biens ou exerçant une activité de lotisseur, destine à la vente.

  De même, un concessionnaire de véhicules qui achète des voitures pour les revendre ne les enregistre pas dans le compte Matériel de transport, mais dans son compte de charges "Achats de marchandises ".

- **MARCHÉ ÀTERME (Opérations réalisées sur)**

  Sont concernés essentiellement les instruments financiers portant sur des contrats et des options négociés sur des marchés réglementés, des options négociables traitées sur une Bourse des valeurs.

  Les produits (titres, devises, matières premières) négociés sur ce marché ne sont livrables qu'à une date ultérieure. Le marché à terme, grâce aux contrats à terme et aux options sur contrats à terme, permet non seulement à certains professionnels de spéculer mais surtout aux entreprises de se couvrir contre des évolutions défavorables des cours.

- **MARGE**

  Différence entre un prix de vente et un prix d'achat ou un coût (partiel ou complet). Une marge est généralement qualifiée à partir du prix ou du coût auquel elle correspond : marge sur prix d'achat, marge sur coût de production, marge sur coût variable...

  Le SYSTÈME COMPTABLE OHADA a prévu deux types de marges : marge brute sur marchandises et marge brute sur matières qui se trouvent parmi les soldes caractéristiques de gestion et qui sont calculées à partir des prix d'achat (et non des coûts d'achat).

- **MARGE BRUTE SUR MARCHANDISES**

  Solde significatif de gestion prévu dans le SYSTÈME COMPTABLE OHADA et calculé comme différence entre le prix de vente des marchandises et le prix d'achat des marchandises corrigé de la variation des stocks.

  Le SYSTÈME COMPTABLE OHADA simplifie le calcul en retenant comme "variation des stocks " celle qui apparaît au bilan et qui est en "coût d'achat " et non en prix d'achat.

  La marge brute sur marchandises sert souvent au calcul du "taux de marque " : pourcentage de la marge brute par rapport au prix de vente.

- **MARGE BRUTE SUR MATIÈRES**

  Solde significatif de gestion prévu dans le SYSTÈME COMPTABLE OHADA et calculé comme différence entre la production de la période (c'est-à-dire vente de produits finis, travaux et services, plus production stockée et immobilisée) et le prix d'achat des matières, corrigé de la variation de stock.

- **MARGE COMMERCIALE**

  Indicateur essentiel de l'activité des entreprises commerciales pour leur gestion. Différence entre le prix de vente d'une marchandise et le coût d'achat correspondant à cette marchandise vendue, la marge commerciale présente des difficultés de calcul.

- **MARQUES**

  Signes qui permettent de distinguer les produits ou services d'une entreprise de ceux des autres.

Élément servant à l'entreprise à identifier ses biens ou ses services ou à les différencier de ceux de ses concurrents, la marque garantit aux consommateurs l'origine et la qualité des produits qu'elle signale.

Les marques acquises sont immobilisées à l'actif. Lorsqu'elles sont développées au sein de l'entreprise, elles suivent un processus de production dont l'inscription en immobilisations est soumise à des conditions particulières.

- MATÉRIEL

  Ensemble des équipements et machines utilisés de façon durable pour :

  - l'extraction, la transformation, le façonnage, le conditionnement des matières et fournitures ;
  - les prestations de services.

  La remise à neuf et les transformations importantes des matériels sont comptabilisées avec les matériels eux-mêmes, pour peu que ces travaux entraînent une augmentation de leur durée de vie initiale, ou une meilleure adaptation aux exigences de la production de biens et de services par l'entreprise.

- MATÉRIEL BUREAUTIQUE (voir "Bureautique")

- MATÉRIEL DE BUREAU ET MATÉRIEL INFORMATIQUE

  Machines et instruments tels que machines à écrire, machines comptables, ordinateurs... utilisés par les différents services de l'entreprise.

- MATÉRIEL D'EMBALLAGE

  Objets destinés à contenir les produits ou marchandises ou employés dans leur conditionnement.

  En général, le matériel d'emballage est une immobilisation corporelle identifiable.

- MATÉRIEL DE TRANSPORT

  Le matériel de transport comprend tous les véhicules et appareils servant au transport par terre, par fer, par eau ou par air, des biens et des personnes.

  Les montants à enregistrer dans le compte y afférent doivent inclure également ceux relatifs à leurs transformations et améliorations importantes, ainsi que les frais annexes entraînés par l'achat d'occasion de ces matériels.

- MATIÈRES (ET FOURNITURES) CONSOMMABLES

  Objets et substances plus ou moins élaborés, consommés au premier usage ou rapidement et qui concourent au traitement, à la fabrication ou à l'exploitation, sans entrer dans la composition des produits traités ou fabriqués.

- MATIÈRES ET FOURNITURES D'EMBALLAGE

  Objets et substances destinés à la fabrication des emballages ou à leur achèvement.

- MATIÈRES PREMIÈRES (ET FOURNITURES)

  Objets plus ou moins élaborés destinés à entrer dans la composition des produits traités ou fabriqués.

  Les matières et fournitures premières sont plus précisément des objets, matières et fournitures acquis par l'entreprise et destinés à être incorporés aux produits fabriqués.

  Elles sont différentes des matières dites consommables, ces dernières étant classées dans le compte "33 - Autres approvisionnements", alors que les matières et fournitures premières relèvent du compte 32 du SYSTÈME COMPTABLE OHADA.

- MESO-ECONOMIE

  Etude des structures et des comportements des secteurs et branches d'activités de l'économie ; exemple : étude de l'industrie textile. Une Centrale des Bilans des entreprises doit largement contribuer aux études méso-économiques par l'agrégation des états financiers des entreprises des différents secteurs d'une ou plusieurs régions.

- MÉTHODE DE CONSOLIDATION

  Méthode utilisée pour remplacer la valeur nette comptable des titres de l'entreprise consolidée, détenus par l'entreprise consolidante, par la fraction des capitaux propres qui lui correspond. Le choix de la méthode de consolidation est effectué en fonction du pourcentage de contrôle détenu.

■ **MICRO-ÉCONOMIE**

Etude des activités et des comportements économiques des individus qui sont soit des producteurs soit des consommateurs. L'information comptable et financière nécessaire aux analyses micro-économiques est souvent présentée selon une optique ne permettant pas un passage direct à l'information agrégée utile à l'étude des comportements collectifs.

■ **MISE EN ÉQUIVALENCE**

Méthode de consolidation consistant à remplacer la valeur nette des titres de participation par la fraction à laquelle ils équivalent dans les capitaux propres de l'entreprise émettrice.

La mise en équivalence est différente, dans son principe, des autres méthodes de consolidation. Elle équivaut en sorte à une réévaluation des titres des sociétés sur lesquelles l'entreprise consolidante exerce une influence notable.

■ **MOBILIER DE BUREAU**

Meubles et objets tels que tables, chaises, classeurs et bureaux utilisés dans l'entreprise et classés en immobilisations.

Certaines dépenses de petit mobilier peuvent être classées dans les charges lorsque la valeur unitaire des meubles n'excède pas une certaine limite fixée.

■ **MOBILISATION DE CRÉANCES**

Transformation de créances ordinaires en effets de commerce ou en effets financiers afin d'obtenir des crédits par cession de ces effets. Il en est ainsi de l'escompte des effets de commerce. En cas de mobilisation de créances, les comptes de créances et de disponibilités sont mouvementés.

■ **MOINS-VALUE**

Il y a moins-value lorsque la valeur réelle d'un élément d'actif est d'un montant inférieur à sa valeur nette comptable, cette dernière étant la valeur d'origine diminuée des amortissements pratiqués.

Les moins-values peuvent être latentes ou potentielles, réalisées et effectives.

Les moins-values sur éléments d'actif, par application du principe de prudence, doivent être constatées en comptabilité sous forme de provision pour dépréciation.

■ **MONNAIE DE COMPTABILISATION**

Monnaie dans laquelle sont exprimés les états financiers publiés par l'entreprise.

■ **MONNAIE ÉTRANGÈRE**

Monnaie autre que celle dans laquelle sont exprimés les états financiers publiés par l'entreprise. Le terme de devise en est un synonyme.

■ **MORATOIRE**

Suspension des paiements pendant un certain délai indiqué au moment de cette suspension ; une telle décision proroge ou ajourne le paiement par le débiteur des sommes dues.

Dans la mesure où cette information est significative, mention doit en être faite dans l'Etat annexé.

■ **MOYEN TERME**

Pour l'organisation de leur plan de comptes, les entreprises sont autorisées à ventiler, pour autant que de besoin, leurs opérations selon qu'elles sont traitées à long terme ou à court terme.

L'abandon des critères de classement liquidité - exigibilité n'interdit pas la ventilation des créances et des dettes selon leurs échéances de long, moyen et court terme.

Le moyen terme est défini selon les usages en vigueur dans les divers secteurs : Banque (3 à 7 ans), Entreprises non financières (1 à 5 ans).

## N

■ **NOM COMMERCIAL**

Nom sous lequel une personne physique exerce une activité commerciale

Le nom commercial n'est ni l'enseigne ni la dénomination sociale. Il fait partie du fonds commercial et est enregistré comme tel en cas d'acquisition.

■ **NOMENCLATURE COMPTABLE**

Liste méthodique des éléments entrant dans le champ de la comptabilité.

Au sens le plus général, une nomenclature est un outil conceptuel qui permet le découpage d'un domaine donné. Elle permet de classer les informations relatives à ce

domaine, de repérer et d'identifier les éléments qui la composent. Ainsi, l'énumération des positions les plus détaillées constitue une description complète du domaine considéré. Une nomenclature se présente alors comme une suite de catégories homogènes selon les critères choisis. Chaque catégorie d'un certain niveau se décompose en catégories plus fines.

■ NOMENCLATURE COMPTABLE SYSTEME COMPTABLE OHADA

Liste méthodique des comptes, la nomenclature retenue par le SYSTÈME COMPTABLE OHADA prévoit :

- des masses ;
- des rubriques ou postes ;
- des comptes ;
- des sous - comptes.

■ NOMINAL

Somme inscrite sur un effet de commerce, un titre, une monnaie, une créance.

Pour une action, le nominal représente la fraction du capital apportée ; pour une obligation, le nominal représente la base de calcul des intérêts.

Le principe du "coût historique " conduit au maintien dans les comptes, du nominal des créances et des dettes en valeur d'entrée (principe du nominalisme monétaire).

■ NON-COMPENSATION (Règle de)

Règle selon laquelle les éléments d'actifs et de passifs, les charges et les produits doivent être évalués séparément et enregistrés distinctement.

Par exemple, les dépôts bancaires ne doivent pas servir de compensation aux découverts bancaires.

Le produit des ventes aux administrations ne doit pas être compensé avec les impôts mis à la charge de l'entreprise.

■ NORMALISATION COMPTABLE

La normalisation comptable a pour objet de définir des principes, méthodes et règles dans le but d'harmoniser les pratiques comptables et d'assurer la comparaison des informations comptables dans le temps et dans l'espace.

L'élaboration des normes s'effectue dans le cadre d'organisations de législation et de normalisation professionnelle, publique ou privée (par exemple l'I.A.S.C., l'I.F.A.C.).

■ NORMES (comptables)

Données de référence résultant d'un choix collectif raisonné en vue de servir de solution à des problèmes répétitifs.

Les normes ne sont pas intangibles. Elles évoluent en fonction de nécessités juridiques, politiques, économiques et sociales.

La norme comptable s'applique uniquement à la comptabilité générale, à la finalité externe, puisque le droit a pour objet de régir les rapports entre les membres du corps social.

Les normes assurent la pertinence de l'information pour les divers destinataires des états financiers.

■ NOTE D'INFORMATION

Document d'information publié par une entreprise lors d'une émission de titres par appel public à l'épargne ou lors de son entrée en Bourse.

La note d'information contient des renseignements comptables nécessaires aux investisseurs, pour fonder leur jugement sur le patrimoine, la situation financière, les résultats et les perspectives de l'entreprise émettrice.

La note d'information n'est pas un document comptable.

■ NUE-PROPRIÉTÉ

Part du démembrement de la propriété restant au-delà de l'usage et de la jouissance effective d'une chose ou d'un droit.

En matière de valeurs mobilières, l'usufruitier bénéficie des intérêts et des dividendes et participe aux réunions des Assemblées générales ordinaires des actionnaires. En revanche, le nu-propriétaire exercera les droits de souscription et d'attribution gratuite et participera aux Assemblées générales extraordinaires. Le nu-propriétaire conserve le droit d'aliéner ses titres.

Les biens acquis en nue-propriété sont inscrits au bilan pour leur valeur d'apport et sont, le cas échéant, amortissables sur cette base.

■ **OBJECTIVITÉ COMPTABLE**

Les états financiers sont le résultat des choix comptables. Ils sont une représentation de la réalité et non cette réalité.

La qualité de sincérité requise des comptes veut que ceux-ci soient objectifs, c'est-à-dire aussi exacts que possible.

■ **OBJECTIFS DE LA COMPTABILITÉ**

Buts poursuivis par la comptabilité ; ils sont multiples et contingents.

Jusqu'au début du 19e siècle, la comptabilité visait à protéger contre les faillites frauduleuses. Il fallait que la comptabilité soit régulière et sincère.

Actuellement, la comptabilité a pour finalité de donner une image fidèle du patrimoine, de la situation financière et du résultat des opérations.

Selon l'I.A.S.C. : "l'objectif des états financiers d'une entreprise est de fournir des informations sur la situation financière qui soient utiles à une large gamme d'utilisateurs lorsqu'ils prennent des décisions économiques ".

Selon le SYSTÈME COMPTABLE OHADA, la comptabilité doit satisfaire, dans le respect du principe de la pertinence partagée, à l'objectif d'image fidèle du patrimoine, de la situation financière et du résultat des opérations.

■ **OBLIGATIONS**

Titres négociables qui, dans une même émission, confèrent les mêmes droits de créance sur la société émettrice de l'emprunt, pour une même valeur nominale.

L'émission des obligations n'est permise qu'aux sociétés anonymes et aux groupements d'intérêt économique constitués de sociétés anonymes, ayant deux années d'existence et qui ont établi deux bilans régulièrement approuvés par les actionnaires.

Les frais engagés pour satisfaire les obligations du nu-propriétaire sont des charges.

O

L'émission d'obligations est interdite aux sociétés dont le capital n'est pas entièrement libéré.

■ **OBLIGATIONS CAUTIONNÉES**

Effets de commerce, généralement billets à ordre souscrits par les entreprises au profit de l'administration fiscale ou douanière, libellés "valeur en paiement : des droits de douane ; ou taxes sur le chiffre d'affaires ; etc. " et nécessairement assortis d'une caution (bancaire), permettant au redevable de différer à une date ultérieure le paiement de droits liquidés et devenus exigibles, moyennant versement d'un intérêt et paiement d'une remise spéciale.

Les obligations cautionnées sont utilisées notamment pour le paiement des droits de douane, des taxes sur le chiffre d'affaires, des droits indirects, des produits domaniaux et autres taxes et redevances à caractère économique.

■ **OBSOLESCENCE**

Dépréciation qualitative des biens de production, non liée à l'usure physique, mais due à l'innovation technique et technologique.

La notion d'amortissement comptable prend en compte le concept d'obsolescence.

Le plan d'amortissement d'un élément concourant à la production et susceptible d'être affecté par l'évolution des techniques et le changement des conditions du marché doit tenir compte des effets de l'obsolescence.

L'obsolescence peut également être constatée en comptabilité soit par des amortissements exceptionnels, soit par des provisions pour dépréciation en raison du caractère exceptionnel ou non définitif de la dépréciation subie.

■ **OCCASION (Biens d')**

Biens ayant déjà fait l'objet d'une utilisation et qui sont susceptibles de remploi, soit en l'état, soit après réparation.

Ils entrent dans le patrimoine au coût d'acquisition.

■ **OPÉRATIONS DE FIN D'EXERCICE**

Enregistrements comptables complémentaires dits d'inventaire et effectués en fin d'exercice.

Ces écritures traduisent le respect du principe de la spécialisation des exercices qui veut que soient rattachées à un exercice toutes les opérations qui la concernent et celles-là seulement.

■ **OPÉRATIONS FAITES EN COMMUN**

Opérations effectuées conjointement avec une ou plusieurs entreprises.

Les groupements d'intérêt économique et les sociétés en participation constituent des exemples de structures juridiques permettant la réalisation de telles opérations.

■ **OPÉRATIONS PLURI-EXERCICES**

Opérations ou contrats dont l'exécution chevauche au moins deux exercices, usuellement désignés par les expressions "opérations de longue durée ou contrats à long terme". Le qualificatif "pluri-exercices" décrit mieux ces contrats qui peuvent avoir une durée inférieure à douze mois, mais chevauchant deux exercices ou d'une durée de plusieurs exercices.

Ces contrats ne doivent pas être confondus avec les contrats à exécutions successives.

■ **ORGANISATION COMPTABLE**

Ensemble de procédures administratives et comptables mises en place dans l'entreprise pour satisfaire aux exigences de régularité, de sincérité, assurer l'authenticité des écritures, de façon à ce que la comptabilité puisse servir à la fois d'instrument de mesure des droits et obligations des partenaires de l'entreprise, d'instrument de preuve et d'information des tiers.

Pour ce faire, l'organisation comptable doit assurer :

- un enregistrement exhaustif au jour le jour et sans retard des informations de base ;
- le traitement en temps opportun des données enregistrées ;
- la mise à la disposition des utilisateurs des documents requis dans les délais légaux fixés pour leur délivrance.

Un document décrivant les procédures et l'organisation comptables doit être établi et conservé aussi longtemps qu'est exigée la présentation des états financiers successifs auxquels il se rapporte.

■ **OUTILLAGE**

Instruments (outils, machines, matrices...) dont l'utilisation concurremment avec un matériel spécialise ce matériel dans un emploi déterminé.

■ **OUVRAGES D'INFRASTRUCTURE**

Ouvrages destinés à assurer les communications sur terre, sous terre, par fer et par eau, ainsi que les barrages pour la retenue des eaux, les pistes d'aérodrome, etc.

## P

■ **PARAPHE (des livres comptables)**

Signature qu'appose, en application des formalités légales, toute autorité habilitée à cet effet sur les livres obligatoires de comptabilité, en vue d'en authentifier l'existence et de leur conférer une date certaine.

Le journal et le livre d'inventaire doivent être enregistrés.

La cote et le paraphe sont des formalités obligatoires prévues pour éviter que les pages des documents précités ne soient supprimées, remplacées ou ajoutées.

Ces formalités doivent nécessairement être accomplies avant de recevoir toute écriture, afin de conserver leur force probante.

■ **PARITÉ (en matière de fusion)**

La parité d'échange est le résultat d'un compromis qui résulte d'une négociation entre les sociétés parties à une fusion. La détermination de la parité doit rechercher l'équité de l'opération et ne pas se confondre

à l'évaluation des apports effectuée sur la base de méthodes ou critères tels que valeurs intrinsèques, valeurs boursières, valeurs de rendement, etc. La parité est un rapport d'échange.

- **PARTAGE (de capitaux propres)**

  Opération par laquelle les capitaux propres subsistant après remboursement des mises initiales sont répartis entre les actionnaires ou associés.

  Ce partage est effectué entre les associés dans les mêmes proportions que leur participation au capital social.

- **PARTICIPATION CIRCULAIRE**

  La participation circulaire est celle qui existe entre au moins trois sociétés : une Société A possède des participations dans la Société B ; la Société B détient une participation dans la Société C, associé de la Société A.

  Si A contrôle B détentrice des actions C, toute participation de C dans A constitue des actions ou parts d'auto - contrôle.

  Pour l'établissement des comptes consolidés, la détermination des pourcentages de contrôle et d'intérêt doit tenir compte de cette particularité des participations.

- **PARTICIPATION DIRECTE**

  Il y a participation directe lorsqu'une Société A souscrit en son nom propre une partie du capital d'une Société B.

- **PARTICIPATION INDIRECTE**

  Lorsqu'une Société A détient par l'intermédiaire d'une Société B une participation dans une Société C, cette participation est indirecte.

- **PARTICIPATION RÉCIPROQUE OU CROISÉE**

  Il y a participation croisée lorsque la Société A détient une part du capital de la Société B, elle-même possédant une partie du capital de la Société A.

- **PARTICIPATIONS**

  Les participations sont constituées par les droits détenus par une entreprise dans d'autres, créant un lien durable avec celles-ci et destinés à contribuer à l'activité de la société détentrice. Elles regroupent :

  - des titres de participation ;
  - des titres créant des droits d'association avec d'autres sociétés ;
  - d'autres moyens aux effets analogues.

  Les titres de participation et les créances liées aux participations sont inscrites dans les immobilisations financières, à l'actif du bilan.

- **PARTIE DOUBLE**

  Règle conventionnelle de fonctionnement des comptes en vertu de laquelle tout mouvement ou variation enregistré dans la comptabilité de l'entreprise est représenté par une écriture qui établit une équivalence entre ce qui est porté au crédit et ce qui est porté au débit des différents comptes affectés par cette écriture.

  Par convention, les comptes de l'actif du bilan et les comptes de charges sont des emplois augmentant par inscription au débit et diminuant par inscription à leur crédit. De même, les comptes du passif du bilan et les comptes de produits sont des ressources augmentant par inscription au crédit et diminuant par inscription à leur débit.

- **PARTS (ou ACTIONS) PROPRES**

  Parts ou actions émises par la société et détenues par la société elle-même.

- **PARTS SOCIALES**

  Titres représentant les droits d'un associé dans une société à responsabilité limitée, ou dans une société de personnes, notamment, le droit de vote et les droits patrimoniaux.

- **PAS-DE-PORTE**

  Somme versée au propriétaire d'un local commercial, en sus du prix de location, lors de l'entrée en jouissance du local. Cette dépense peut s'analyser de deux façons :

  - soit cette indemnité correspond à un supplément de loyer à enregistrer en charges locatives ;
  - soit elle correspond à l'acquisition d'éléments incorporels à enregistrer en fonds de commerce.

  Le pas-de-porte nécessite l'étude des clauses du bail en fonction du niveau normal du loyer, pour la recherche de la contrepartie de ce qui est versé (voir Fonds commercial).

■ **PASSIF**

Le passif du bilan décrit les ressources de l'entreprise. Celles-ci comprennent les capitaux propres, les dettes financières et assimilées, les dettes d'exploitation, les dettes hors activité ordinaire et la trésorerie passive.

■ **PASSIF EXTERNE**

Le passif externe, à l'opposé des capitaux propres, constitue des ressources financières externes, payables ou remboursables selon des échéances déterminées.

■ **PATRIMOINE**

Ensemble des actifs que l'entreprise a sous son contrôle et des ressources mises à sa disposition par les associés ou les tiers en vue de réaliser son exploitation.

Le patrimoine est une notion centrale du SYSTÈME COMPTABLE OHADA : la comptabilité doit donner une image fidèle du patrimoine. Toute entreprise soumise à l'obligation de tenir des comptes doit procéder à l'enregistrement comptable des mouvements affectant son patrimoine.

Le patrimoine de l'entreprise ne se limite plus à sa conception juridique, mais englobe tous les biens dont l'entreprise, sans en être propriétaire, a la maîtrise et supporte les risques.

■ **PÉRIMÈTRE DE CONSOLIDATION.**

Contour cernant l'ensemble des entreprises à consolider.

Le périmètre de la consolidation définit les sociétés dont les comptes sont retenus en vue de l'établissement des comptes consolidés du groupe.

"Toute entreprise qui a son siège social ou son activité principale dans l'un des Etats-parties et qui contrôle de manière exclusive une ou plusieurs autres entreprises ou établissements, ou qui exerce sur elles une influence notable, établit et publie chaque année les états financiers de *l'ensemble constitué par toutes ces entreprises,* ainsi qu'un rapport de gestion. "

Le périmètre de consolidation est délimité en fonction de la nature et de l'importance des liens existant entre l'entreprise consolidante et les entreprises sur lesquelles elle peut, soit exercer un contrôle exclusif ou conjoint, soit disposer d'une influence notable.

■ **PÉRIODE DE CALCUL**

Notion essentiellement utilisée en comptabilité analytique, la période de calcul est la durée retenue pour le calcul des prix de revient et des coûts.

Dans le cas où la période de calcul est différente de la période comptable utilisée en comptabilité générale, la divergence qui en résulte ne doit pas faire obstacle au rapprochement des deux comptabilités dans le courant de l'exercice.

■ **PERMANENCE DES MÉTHODES**

Principe comptable selon lequel l'application d'évaluation et de présentation des méthodes comptables doit être constante d'un exercice à l'autre, sauf changement exceptionnel dans la situation de l'entreprise ou de son environnement économique, juridique ou financier.

La comparabilité des états financiers annuels successifs nécessaires à l'analyse des utilisateurs repose sur cette permanence.

La dérogation à ce principe est soumise à des conditions exceptionnelles et strictes.

Les modifications qui résulteraient d'un changement de méthode doivent être justifiées, et explicitées dans leur nature et leur incidence sur les états financiers dans l'Etat annexé. Ces modifications doivent en outre être signalées dans le rapport de gestion et, le cas échéant, dans le rapport du commissaire aux comptes.

■ **PERTES DE CHANGE**

Différences défavorables à l'entreprise au moment du règlement ou de l'encaissement de dettes et créances libellées en monnaies étrangères. Les pertes de change constituent des charges financières résultant de la conversion dans l'unité monétaire légale du pays (UML) des opérations libellées en devises.

En ce qui concerne les disponibilités en devises, leur évaluation à la clôture, à un cours différent de celui appliqué à la date de leur entrée, dégage un gain ou une perte de change à enregistrer dans le résultat de l'exercice.

■ **PERTES LATENTES**

Différences défavorables de la conversion en

UML des créances et dettes en monnaies étrangères. Les pertes latentes, par prudence, sont constatées sous forme de dotation aux provisions pour risque pour la détermination du résultat.

Les écarts consécutifs à la conversion en UML de liquidités ou d'exigibilités immédiates en monnaies étrangères constituent des pertes de change et sont enregistrés comme tel dans le compte de résultat.

Ne pas confondre avec la conception de la Comptabilité nationale qui ne les considère pas comme des flux financiers à cause de l'absence de transaction.

- **PERTES SUR CESSIONS DE TITRES DE PLACEMENT**

  Charges nettes supportées par l'entreprise lorsque cette dernière accuse des pertes sur titres dont le prix de cession se trouverait être inférieur au prix d'acquisition.

  Différence défavorable entre la valeur d'entrée des titres de placement et leur prix de cession.

- **PETIT OUTILLAGE**

  Outillage s'usant rapidement et fréquemment renouvelé (limes, marteaux, coupe-coupe), comptabilisé en charges de l'exercice.

- **PIÈCES JUSTIFICATIVES**

  Documents servant de justification aux enregistrements comptables et de moyen de preuve entre commerçants en cas de litige. Il s'agit des factures, des talons de chèques, bulletins de paye, etc.

- **PIÈCES DE RECHANGE**

  Pièces destinées à l'entretien ou à la réparation des immobilisations de l'entreprise.

  Les pièces de rechange sont affectées aux immobilisations ou classées en stock en fonction des matières qui distinguent ces deux catégories.

- **PLAN COMPTABLE (général)**

  La comptabilité étant un système d'analyse, d'organisation et de traitement de l'information permettant de saisir, classer, enregistrer des données de base chiffrées afin de fournir, après traitement approprié, un ensemble d'informations conformes aux besoins des divers utilisateurs intéressés, le Plan comptable général est un ensemble des règles et modalités permettant de remplir correctement les fonctions comptables.

- **PLAN D'AMORTISSEMENT**

  Tableau prévisionnel de réduction des valeurs inscrites au bilan sur une période déterminée et par tranches successives. Il est établi dès la mise en service du bien et ne peut être modifié que dans des circonstances bien précises.

  Cette modification peut porter soit sur la durée, soit sur la méthode de calcul des amortissements, pour des raisons liées aux conditions d'utilisation interne ou à des causes économiques générales. Dans tous les cas, la révision d'un plan d'amortissement est un changement de méthode qui doit être mentionné dans l'Etat annexé.

- **PLAN DE COMPTES**

  Liste méthodique des comptes créée par le Plan comptable général et mise à la disposition des entreprises. Chaque entreprise, compte tenu de ses besoins spécifiques et de ses caractéristiques particulières, adopte sa propre codification plus analytique. Le plan de comptes doit respecter les principes établis par le Plan comptable général.

  Le plan de comptes de chaque entreprise doit être suffisamment détaillé pour permettre l'enregistrement des opérations.

- **PLUS-VALUES**

  Différence positive entre la valeur réelle d'un élément d'actif (stock, immobilisation corporelle ou financière) et le montant pour lequel ce bien figure en comptabilité.

  Il y a plus-value constatée lorsque le prix de cession d'un élément de l'actif est supérieur à sa valeur comptable nette des amortissements.

  Il y a plus-value potentielle ou latente lorsque la valeur d'estimation d'un bien est supérieure à sa valeur nette comptable.

  En application du principe de la spécialisation des exercices, la plus-value de cession est enregistrée au compte de résultat. Inversement, le principe de la prudence exclut la plus-value latente du résultat.

■ **POSITION GLOBALE DE CHANGE**

Situation, devise par devise, de toutes les opérations engagées contractuellement par l'entreprise, même si elles ne sont pas encore inscrites dans les comptes.

Lorsque des opérations libellées en monnaies étrangères ont des échéances suffisamment voisines pour que les pertes probables sur les unes et les gains latents sur les autres concourent globalement à une même position de change, par application de la finalité d'image fidèle, il peut être dérogé à la règle de prudence.

Il sera procédé alors à une limitation du montant de la dotation aux provisions à l'excédent des pertes sur les gains.

La position globale de change doit s'apprécier devise par devise et non pas pour l'ensemble des devises confondues. Elle doit prendre en compte des opérations figurant en engagements hors bilan.

■ **POSTES DU BILAN**

Regroupement de comptes inscrit sur une ligne du bilan. Un ensemble de postes forme une masse du bilan.

■ **PRÉÉMINENCE DE LA RÉALITÉ SUR L'APPARENCE**

Pour satisfaire à la finalité d'image fidèle du patrimoine, de la situation financière, priorité doit être donnée à la réalité économique sur la forme ou l'apparence juridique dans l'établissement des états financiers. L'application de ce principe conduit par exemple à inscrire, à l'actif du bilan des utilisateurs, des biens en crédit-bail et assimilés comme s'ils en étaient propriétaires, malgré l'apparence juridique.

En raison des difficultés d'application de ce principe liées à l'analyse juridique et économique des contrats, le SYSTÈME COMPTABLE OHADA prévoit les cas d'application, limitatifs, du principe.

■ **PRÉEXPLOITATION (Frais de)**

Dépenses engagées préalablement à l'ouverture d'un établissement, d'un magasin ou d'un point de vente. Les frais de préexploitation sont enregistrés dans les frais d'établissement, poste d'actif fictif.

■ **PRIME DE CONVERSION**

Différence entre la valeur de conversion du ou des titres de créance et la valeur nominale des actions ou parts sociales rémunérant l'apport.

■ **PRIME D'APPORT**

Différence entre la valeur du ou des biens apportés et la valeur nominale des actions ou des parts sociales rémunérant cet apport, notamment dans le cadre d'une augmentation de capital par apport en nature.

■ **PRIME D'ÉMISSION**

Excédent du prix d'émission sur la valeur nominale des actions ou parts sociales attribuées à l'apporteur.

■ **PRIME DE FUSION**

Différence entre la valeur réelle de l'entreprise absorbée et la valeur nominale des actions ou parts sociales rémunérant l'apport.

La prime de fusion équivaut à la plus-value dégagée lors d'une opération de fusion.

■ **PRIME DE REMBOURSEMENT DES OBLIGATIONS**

Différence entre la valeur d'émission de l'obligation et sa valeur de remboursement lorsque la valeur d'émission est inférieure à sa valeur nominale. Les primes de remboursement constituent un poste distinct des charges immobilisées.

Les modalités d'amortissement retenues par l'entreprise doivent faire l'objet de précisions à fournir dans l'Etat annexé.

■ **PRINCIPES COMPTABLES**

La comptabilité moderne est conventionnelle. Pour assurer sa fonction de communication, elle a établi des postulats généralement admis pour l'établissement des états financiers.

Le SYSTÈME COMPTABLE OHADA retient huit principes comptables, à savoir :

- la prudence ;
- la permanence des méthodes ;
- la correspondance entre bilan d'ouverture et bilan de clôture ;
- la spécialisation des exercices ;
- le coût historique ;
- la continuité d'exploitation ;

- la transparence ;
- l'importance significative.

■ **PRIX**

Rapport d'échange entre deux actifs, le prix s'applique aux transactions d'une entreprise avec l'extérieur, notamment en ce qui concerne les achats "prix d'achat" et les ventes "prix de vente".

Un prix implique une notion de résultat.

■ **PRIX D'ÉMISSION**

Prix auquel sont souscrites les valeurs mobilières émises par une société.

■ **PROCÉDÉS**

Ensemble des moyens techniques, formules, connaissances, et savoir-faire mis en œuvre dans le cadre de l'élaboration d'un produit ou de la prestation d'un service.

■ **PRODUCTION IMMOBILISÉE**

Coût de production des travaux faits par l'entreprise pour elle-même.

■ **PRODUCTIVITÉ**

Rapport entre une production en quantité ou en valeur et un ou plusieurs facteurs utilisés pour cette production. Par exemple, la productivité du travail mesure le rapport entre la production obtenue et la consommation de main-d'œuvre.

La productivité est dite globale lorsque le dénominateur est un ensemble pondéré des facteurs de production.

■ **PRODUIT FINI**

Produit ayant atteint un stade d'achèvement définitif dans un cycle de production.

■ **PRODUITS**

Sommes ou valeurs reçues ou à recevoir :

- soit en contrepartie de la fourniture par l'entreprise de biens, travaux, services, ainsi que des avantages qu'elle a consentis ;
- soit en vertu d'une obligation légale existant à la charge d'un tiers ;
- soit exceptionnellement sans contrepartie.

Les produits comprennent également pour la détermination du résultat de l'exercice :

- la production stockée au cours de l'exercice ;
- la production immobilisée ;
- les reprises sur amortissements et provisions ;
- le prix de cession d'éléments d'actifs cédés, détruits ou disparus ;
- le transfert de charges.

■ **PRODUITS ACCESSOIRES**

Produits qui, tout en étant liés à l'activité de l'entreprise, ne constituent pas pour autant l'objet de son activité principale.

Ces produits accessoires sont utilisés au niveau du compte de résultat pour le calcul du chiffre d'affaires.

■ **PRODUITS À RECEVOIR**

Produits acquis à l'entreprise mais dont le montant, non définitivement arrêté, n'a pas été encore inscrit aux comptes de tiers débiteurs.

Le terme acquis s'entend des ventes de biens ou de services pour lesquels le produit a été livré ou la prestation exécutée.

■ **PRODUITS CONSTATÉS D'AVANCE**

Produits perçus ou comptabilisés avant que les prestations et fournitures les justifiant aient été effectuées ou fournies.

Du fait de la perception de ces produits, l'entreprise se trouve obligée envers un tiers et, en conséquence, tenue de s'acquitter d'une dette.

■ **PRODUITS DES CESSIONS D'IMMOBILISATIONS**

Montant entrant dans la trésorerie de l'entreprise au terme de la cession d'une immobilisation, une fois réglés les commissions et frais de vente ou l'indemnité d'assurance versée à l'entreprise en contrepartie de la destruction de ladite immobilisation.

Prix de vente résultant de l'accord entre les co - contractants et figurant sur l'acte de vente moins les commissions et frais de vente.

En cas d'indemnité d'assurance pour réparation, celle-ci figurera au crédit du compte 82 si l'entreprise décidait de ne pas effectuer cette réparation et de mettre l'immobilisation au rebut ou encore de la céder en l'état. Le prix de vente net viendrait, dans ce cas, en complément au

crédit du compte 82.

L'indemnité d'assurance perçue au cas où le bien est détruit est assimilée au prix de cession.

- **PRODUITS EN COURS** (voir "Stocks et en-cours ")
- **PRODUITS FINANCIERS**

  Produits à caractère financier qui ne proviennent pas directement de l'activité principale d'une société ou de son principal objet.

  Les produits financiers sont généralement issus des revenus de titres de participation ou de placement, des escomptes de paiement, des intérêts de prêt, notamment.
- **PRODUITS HORS ACTIVITÉS ORDINAIRES**

  Produits non récurrents, de nature non liée à l'activité ordinaire de l'entreprise. Les produits H.A.O. ne doivent pas être confondus avec les produits dits exceptionnels, définis le plus souvent à partir des circonstances exceptionnelles à l'origine de leur survenance.
- **PRODUITS INTERMÉDIAIRES**

  Produits ayant atteint un stade d'achèvement, mais destinés à entrer dans une nouvelle phase du cycle de production.
- **PRODUITS RÉSIDUELS**

  Chutes, déchets et autres rebuts de fabrication.
- **PROVISION DE PROPRE ASSUREUR**

  Provision destinée à couvrir la part de risque non couverte par une assurance lorsque ce risque est rattachable à des exercices clos.
- **PROVISION SPÉCIALE DE RÉÉVALUATION**

  Les réévaluations d'immobilisations décidées par la puissance publique en franchise d'impôt nécessitent un ajustement des annuités d'amortissement sur éléments amortissables. En effet, par suite de la réévaluation de la valeur d'origine, la base amortissable se trouve modifiée et les annuités d'amortissement constatées deviennent supérieures à ce qu'elles auraient été sans réévaluation. Afin d'éliminer l'effet de la réévaluation sur le résultat, il a été créé un compte de "Provision spéciale de réévaluation " dans la catégorie des provisions réglementées.

  La fraction excédentaire de la dotation aux amortissements est compensée par la reprise annuelle sur la provision spéciale.
- **PROVISIONS**

  Diminution de valeur affectant un élément d'actif susceptible de se déprécier.

  Perte qu'occasionnerait une augmentation d'éléments du passif exigible à plus ou moins long terme, à condition que la dépréciation, la perte, ou la charge envisagée au regard d'événements survenus ou en cours soit, à la date d'établissement de la situation, précise quant à sa nature, incertaine quant à sa réalisation effective.
- **PROVISIONS FINANCIÈRES POUR RISQUES ET CHARGES**

  Provisions évaluées à l'arrêté des comptes, destinées à couvrir des risques et des charges que les événements survenus ou en cours rendent probables, qui sont nettement précisées quant à leur objet, mais dont la réalisation est incertaine et la survenance estimée à plus d'un an.
- **PROVISIONS POUR CHARGES À RÉPARTIR ENTRE PLUSIEURS EXERCICES**

  Provisions relatives à des charges prévisibles qui ne sauraient être supportées par le seul exercice au cours duquel elles sont engagées.

  Par exemple : provision pour couvrir des frais de grosses réparations ; celle-ci doit être constituée dans les conditions suivantes :

  - elle doit être destinée à couvrir des charges importantes qui ne présentent pas un caractère annuel et ne peuvent être assimilées à des frais courants d'entretien et de réparation ;
  - elle doit faire l'objet, dès l'acquisition du bien par l'entreprise, d'une programmation en fonction de la durée de vie de ce bien, compte tenu des grosses réparations envisagées.
- **PROVISIONS POUR DÉPRÉCIATION**

  Constatation comptable d'un amoindrissement de la valeur d'un élément d'actif résultant de causes dont les effets ne sont pas jugés irréversibles.

  Les provisions pour dépréciation dépendent des conditions d'exploitation de chaque entreprise ou de circonstances économiques particulières.

Lorsque les provisions pour dépréciation sont afférentes à des immobilisations, il s'agit généralement d'immobilisations non amortissables, telles que les terrains et les fonds de commerce.

Elles peuvent également concerner les dépréciations exceptionnelles subies par les immobilisations amortissables lorsque ces dépréciations ne peuvent raisonnablement être inscrites aux comptes d'amortissement, en raison de leur caractère définitif.

À la différence des provisions pour pertes et charges, elles expriment des corrections d'actif de sens négatif.

■ PROVISIONS POUR GARANTIES

Dépenses susceptibles d'être engagées du fait de garanties données, en liaison notamment avec des biens vendus ou une prestation de services. L'estimation des charges y afférentes pourrait avoir des bases statistiques provenant de l'expérience des années antérieures.

■ PROVISIONS POUR LITIGES

Provisions à constituer lorsque l'entreprise, engagée dans un procès, risque d'être condamnée au versement de dommages et intérêts ou autres indemnités.

■ PROVISIONS POUR PERTES DE CHANGE

Provisions permettant de tenir compte des pertes latentes sur les créances et les dettes dont la valeur dépend des fluctuations de monnaies étrangères.

■ PROVISIONS POUR PERTES SUR MARCHÉS À TERME

Provisions constituées lorsqu'un risque de perte est à attendre de comparaisons entre :

- le prix de vente effectif et le prix d'achat espéré à la date de clôture de l'exercice ;
- le prix de vente espéré à la clôture de l'exercice et le prix d'achat effectif.

■ PROVISIONS POUR RETRAITES

Provisions relatives aux charges que peuvent engendrer des obligations légales ou contractuelles conférant au personnel des droits à la retraite.

■ PROVISIONS POUR RISQUES

Provisions destinées à couvrir les risques identifiés inhérents à l'activité de l'entreprise tels que ceux résultant des garanties données aux clients ou des opérations traitées en monnaies étrangères.

■ PROVISIONS RÉGLEMENTÉES

Provisions ne correspondant pas à l'objet normal d'une provision et comptabilisées en application de dispositions légales (et notamment fiscales).

Les amortissements dérogatoires sont assimilés à des provisions réglementées.

■ PRUDENCE (Principe de)

Appréciation raisonnable des événements et opérations afin d'éviter de transférer, sur des exercices ultérieurs, des risques nés dans l'exercice et susceptibles d'entraîner des pertes futures.

Son application permet de protéger les utilisateurs externes des états financiers (et aussi les dirigeants) contre les illusions qui pourraient résulter d'une image non prudente ou trop flatteuse de l'entreprise.

La règle de prudence crée une dissymétrie de traitement des charges et des produits : toute perte probable est systématiquement enregistrée en charge alors que les gains potentiels ne le sont jamais.

## Q

■ QUITTANCE

Document écrit et dûment signé du créancier, constatant le paiement par le débiteur de la somme que ce dernier lui doit, afin de le déclarer quitte envers lui de ladite obligation.

■ QUOTE-PART DE RÉSULTAT (sur opérations faites en commun)

Quote-part de bénéfice ou de perte due à des opérations réalisées en commun avec d'autres entreprises dans le cadre d'une société en participation ou d'un G.I.E., fiscalement transparents.

R

■ **RABAIS**

Réductions pratiquées exceptionnellement sur le prix de vente préalablement convenu, pour tenir compte, par exemple, d'un défaut de qualité ou de conformité des objets vendus.

■ **RAPPORT DE GESTION**

Le rapport de gestion expose la situation de l'entreprise ou de l'ensemble constitué par les entreprises comprises dans la consolidation, les évolutions prévisibles, les événements importants survenus entre la date de clôture de l'exercice et la date à laquelle les comptes personnels ou consolidés sont établis ainsi que les activités en matière de recherche et de développement.

■ **RAPPORT DU COMMISSAIRE AUX COMPTES (à l'Assemblée générale annuelle)**

Dans son rapport à l'Assemblée générale ordinaire, le commissaire aux comptes fait part de l'accomplissement de la mission qui lui est dévolue. Ainsi :

- il certifie que les états financiers de synthèse sont réguliers et sincères et donnent une image fidèle du résultat des opérations de l'exercice écoulé ainsi que de la situation financière et du patrimoine de la société à la fin de cet exercice ;
- il vérifie les valeurs et les documents comptables de la société et contrôle la conformité de la comptabilité de la société aux règles en vigueur ;
- il vérifie la sincérité et la concordance avec les états financiers de synthèse des informations données dans le rapport de gestion du conseil d'administration ou de l'administrateur général, selon le cas, et dans les documents sur la situation financière et les états financiers de synthèse de la société adressés aux actionnaires et fait état de ces observations dans son rapport à l'Assemblée générale ;
- il signale à l'Assemblée générale les irrégularités et les inexactitudes relevées par lui au cours de l'accomplissement de sa mission.

■ **RAPPORT DU COMMISSAIRE AUX COMPTES (au Conseil d'administration)**

Dans les sociétés anonymes, le commissaire aux comptes dresse un rapport dans lequel il porte à la connaissance du conseil d'administration ou de l'administrateur général :

1) les contrôles et vérifications auxquels il a procédé et les différents sondages effectués ainsi que leurs résultats ;

2) les postes du bilan et des autres documents comptables auxquels des modifications lui paraissent devoir être apportées, en faisant toutes les observations utiles sur les méthodes d'évaluation utilisées pour l'établissement de ces documents ;

3) les irrégularités et les inexactitudes qu'il aurait découvertes ;

4) les conclusions auxquelles conduisent les observations et rectifications précitées sur les résultats de l'exercice comparés à ceux du dernier exercice.

■ **RAPPORT SPÉCIAL DU COMMISSAIRE AUX COMPTES**

Le commissaire aux comptes fournit un rapport spécial sur les conventions réglementées.

Ce rapport vise à informer les associés sur les conventions conclues d'une part entre la société et ses dirigeants et, d'autre part, entre la société et d'autres sociétés dans lesquelles ses dirigeants sont propriétaires, associés indéfiniment responsables.

Le rapport spécial mentionne les indications suivantes :

- l'énumération des conventions ;
- le nom des administrateurs, des directeurs généraux et des gérants ;
- la nature et l'objet desdites conventions, les prix et tarifs pratiqués, l'intérêt attaché à leur conclusion ;
- l'importance des fournitures livrées ou prestations de service fournies.

■ **RAPPROCHEMENT (État de)**

Etabli périodiquement, l'état de rapprochement permet de vérifier la concordance de deux comptes réciproques.

Par exemple, le rapprochement bancaire permet de vérifier la concordance entre le

compte « Banques » tenu par une entreprise et le relevé bancaire adressé périodiquement par la banque.

L'état de rapprochement sert au récolement d'informations fractionnaires avec l'information globale correspondante.

La différence entre deux comptes réciproques peut s'expliquer par des erreurs, des omissions, ou des enregistrements à des dates différentes dans deux comptabilités.

- **RATIO**

  Rapport entre deux grandeurs (postes ou rubriques) significatives et homogènes. Les ratios servent à analyser les performances et les structures financières de l'entreprise.

- **RAVALEMENT (Dépenses de)**

  Dépenses afférentes aux travaux nécessités par la remise en état des façades d'un immeuble et s'opérant, selon la construction, par simple grattage ou brossage, ou bien par réfection des crépis ou des enduits.

  De telles dépenses sont enregistrées selon leurs modalités de réalisation en provisions financières pour risques et charges ou en charges à répartir sur plusieurs exercices.

- **RÉALISABLES (Valeurs)**

  Valeurs dont la transformation en numéraire est possible dans un délai relativement court.

  Les valeurs réalisables sont constituées par les créances sur les clients et, au besoin, les marchandises et les matières premières.

- **RÉALISATION DES APPORTS**

  Opération par laquelle s'opère le transfert de la propriété ou de la titularité du numéraire, des droits corporels, incorporels, des créances certaines et liquides, en application des engagements que les associés ont pris en faveur de la société lors de sa constitution.

  La réalisation des apports constitue la deuxième phase de la constitution d'une société au cours de laquelle les associés effectuent leurs apports.

- **REBUTS**

  Produit résiduel ou matière de récupération n'ayant pas les qualités voulues (copeaux, sciures de bois par exemple) provenant de la fabrication d'un produit principal. Le rebut peut être détruit, recyclé ou vendu en l'état.

- **RÉCÉPISSÉ (marchandises)**

  Titre de propriété de marchandises déposées dans un magasin général, le récépissé, dûment signé par le directeur du magasin général, constitue la reconnaissance du dépôt desdites marchandises. Le récépissé permet de contrôler à l'inventaire les stocks appartenant à l'entreprise. Le rattachement des achats à l'exercice est facilité par l'existence de ce document.

  Le récépissé permet d'incorporer le droit de propriété qu'il transfère avec lui-même par voie d'endossement.

- **RÉCIPROCITÉ DES COMPTES**

  Sont dits réciproques les comptes enregistrant, dans chacune des comptabilités de deux agents économiques, les flux, de créances - dettes, reliant ces deux agents.

- **RECLASSEMENT (comptes consolidés)**

  Le principe d'homogénéité veut que les comptes consolidés soient établis dans le respect des mêmes principes d'évaluation pour l'ensemble des sociétés retenues dans le périmètre de consolidation. En cas de différences dans les règles de présentation des comptes personnels, il est procédé à des reclassements de comptes.

- **REDEVANCES**

  Les redevances sont, pour celui qui les verse, des charges d'exploitation dues à un inventeur (pour brevets, licences, marques, procédés techniques) pour la concession de la licence d'exploitation d'un brevet ou des sommes payées à des sociétés de crédit-bail pour l'utilisation des biens pris en crédit-bail ou contrats assimilés.

  Le terme est également utilisé en matière fiscale pour désigner certains impôts.

- **RÉDUCTION DU CAPITAL**

  Diminution du capital soit par remboursement du capital, soit par réduction de la valeur nominale des actions, soit par diminution du nombre des actions.

  La réduction du capital peut être motivée par un capital trop élevé pour les besoins de la société ; dans ces conditions, une partie du capital peut être remboursée aux associés en espèces.

  Par ailleurs, la société peut avoir enregistré des pertes si importantes que les bénéfices attendus et les réserves constituées ne sauraient

entièrement couvrir. L'amortissement des pertes implique, dans ces conditions, une réduction du capital conduisant chacun des associés à supporter un amoindrissement de la valeur de son apport.

- **RÉDUCTIONS COMMERCIALES**

  Diminution des prix pratiqués hors factures : elles comprennent les rabais, les remises et les ristournes hors factures.

  Cette définition est valable pour les réductions sur achats de biens et de services (rabais, remises et ristournes obtenus).

- **RÉDUCTIONS SUR VENTES**

  Réductions pratiquées hors factures : elles comprennent les rabais, les remises et les ristournes hors factures.

  *Mutatis mutandis,* cette définition est valable pour les réductions sur achats de biens et services (rabais, remises et ristournes obtenus).

- **RÉÉVALUATION DES IMMOBILISATIONS**

  Substitution d'une valeur dite réévaluée à la valeur nette comptable telle qu'elle figure au bilan.

  La réévaluation est une exception à la règle des coûts historiques motivée par la recherche d'une image fidèle. Il peut s'agir d'une réévaluation légale dont la mise en œuvre et les modalités techniques sont définies strictement par les pouvoirs publics.

  La réévaluation peut être libre, c'est-à-dire à l'initiative de l'entreprise, mais dans des conditions prescrites par la loi.

- **RÉGIE D'AVANCES**

  Fonds gérés par les régisseurs ou les comptables subordonnés.

  Tout comme les accréditifs, ces fonds nécessitent une reddition de comptes et un suivi de leur emploi.

- **REGION DE L'ESPACE OHADA**

  Ensemble économique institutionnalisé formé par un certain nombre d'Etats-parties dans le but de favoriser leur développement économique et social, notamment par l'unification de leur marché intérieur et par la mise en œuvre de politiques sectorielles communes (CEMAC, UEMOA...).

- **RÉGULARITÉ**

  Conformité aux règles et procédures en vigueur. C'est également l'obligation que doit satisfaire toute entreprise, en matière de tenue, de contrôle, de présentation et de communication des informations qu'elle aura traitées, pour assurer l'authenticité des écritures de sorte que la comptabilité puisse servir à la fois d'instrument de mesure des droits des partenaires de l'entreprise, d'instrument de preuve et d'instrument d'information des tiers.

- **RÉGULARISATION (Comptes de)**

  Répartition des charges et des produits dans le temps, de manière à rattacher à un exercice déterminé toutes les charges et tous les produits le concernant effectivement.

  Entrent dans cette catégorie :

  - les charges constatées d'avance ;
  - les charges à payer ;
  - les produits constatés d'avance ;
  - les produits à recevoir.

  Les régularisations font l'objet d'inscriptions dans les comptes appropriés du bilan. C'est ainsi que les comptes de charges à payer et de produits à recevoir sont respectivement rattachés aux comptes de tiers concernés.

- **RÉMÉRÉ (Clause de)**

  Convention par laquelle le vendeur se réserve le droit de reprendre la chose vendue moyennant restitution du prix et des accessoires, dans un délai prévu par le contrat de vente.

- **REMISES**

  Réductions pratiquées habituellement sur le prix courant de vente, en considération, par exemple, de l'importance de la vente ou de la profession du client, et généralement calculées par application d'un pourcentage du prix courant de vente.

- **RÉPARTITION**

  Travail de classement des charges, aboutissant à l'inscription dans les comptes de reclassement et les centres d'analyse des éléments qui ne peuvent pas être affectés faute de moyens de mesure. Une répartition s'effectue à l'aide d'une clef de répartition fondée sur des relevés statistiques ou des raisonnements techniques et économiques appropriés.

- **RÉPARTITION DES RÉSULTATS (Projet de)**

  Affectation du bénéfice de l'exercice clos entre dividendes et réserves ou report à

nouveau, proposée par le Conseil d'administration et votée par l'Assemblée des actionnaires d'une société.

- **REPORT À NOUVEAU CRÉDITEUR**

  Bénéfices dont l'affectation est renvoyée, par l'organe compétent statuant sur les comptes de l'exercice, à une décision ultérieure.

- **REPORT À NOUVEAU DÉBITEUR**

  Pertes constatées à la clôture d'exercices antérieurs, qui n'ont pas été imputées sur des réserves ni résorbées par une réduction du capital social et qui devront être déduites du bénéfice de l'exercice suivant ou rajoutées au déficit dudit exercice.

- **REPRISES (amortissements ou provisions)**

  Réajustement de dotations antérieurement constituées, lorsque les raisons qui les ont motivées ont cessé d'exister.

- **RÉSERVE DE PROPRIÉTÉ (Clause de)**

  L'effet de cette clause, dans un contrat de vente, est de différer le transfert de la propriété du bien à l'acheteur jusqu'à la date du paiement intégral du prix (principal et intérêts).

  Le SYSTÈME COMPTABLE OHADA prescrit la comptabilisation de telles opérations comme s'il s'agissait d'achats/ventes ordinaires, mais avec mentions spécifiques dans l'Etat annexé.

- **RÉSERVE DE RÉÉVALUATION**

  Ecart entre valeur réévaluée et valeur d'origine des immobilisations non amortissables réévaluées dans le cadre d'une réévaluation fiscalement neutre.

  La réserve de réévaluation peut être portée, pour partie ou pour la totalité, au compte capital (incorporation de réserves).

- **RÉSERVE LÉGALE**

  La réserve légale est un prélèvement effectué sur les bénéfices, diminués des pertes antérieures, en vue de constituer en faveur des sociétés anonymes ou des sociétés à responsabilité limitée, un fonds de réserve, en application des dispositions légales en cette matière.

  La réserve légale s'impose dans les sociétés où il n'existe pas une responsabilité illimitée des associés ou de certains d'entre eux.

- **RÉSERVES**

  Bénéfices affectés durablement à l'entreprise soit en application de dispositions légales ou statutaires, soit jusqu'à décision contraire des organes compétents.

  La réserve légale a pour but de constater la dotation obligatoire en la matière.

  Les autres réserves sont constituées conformément aux statuts ou à l'initiative de l'entreprise et peuvent être utilisées selon ses besoins.

- **RÉSERVES CONSOLIDÉES**

  Différence entre la part de capitaux propres de l'entreprise intégrée, correspondant au pourcentage d'intérêts détenu par l'entreprise consolidante et la valeur comptable (déduction faite de l'écart de première consolidation) de la participation. Elle correspond à l'accroissement des capitaux propres de l'entreprise intégrée depuis la date de prise de participation ou de la création (bénéfices non distribués, réévaluation d'actif).

- **RÉSERVES INDISPONIBLES**

  Ensemble comprenant la réserve légale, les réserves statutaires et les réserves réglementées.

- **RÉSERVES LIBRES**

  Réserves dont l'Assemblée générale a la disposition. L'Assemblée générale peut ainsi prélever des dividendes sur ces réserves en indiquant expressément les postes sur lesquels les prélèvements sont effectués.

- **RÉSERVES RÉGLEMENTÉES**

  Prélèvements effectués sur le bénéfice en application de dispositions légales et réglementaires. Les réserves réglementées peuvent comprendre notamment des réserves inhérentes à l'octroi d'une subvention d'investissement.

- **RÉSERVES STATUTAIRES**

  Réserves constituées en application des dispositions spécifiques des statuts d'une société.

- **RÉSULTAT CONSOLIDÉ**

  Résultat réalisé par l'ensemble des entreprises consolidées, quel que soit le mode de consolidation utilisé (intégration proportionnelle, intégration globale, mise en équivalence), après retraitements nécessaires

pour éviter les doubles emplois (dividendes, dotations aux provisions), pour homogénéiser les comptes des entreprises consolidées, pour neutraliser les effets de certaines règles fiscales (amortissements dérogatoires, provisions réglementées...) et après élimination des profits internes.

Le résultat consolidé est partagé entre la société consolidante et les actionnaires minoritaires des sociétés intégrées globalement.

Constitué du résultat de l'entreprise consolidante, de celui des entreprises consolidées par intégration globale et de la fraction du résultat des entreprises consolidées par intégration proportionnelle représentative des intérêts de l'entreprise consolidante ou d'autres entreprises détentrices incluses dans l'ensemble consolidé, le résultat consolidé comprend aussi la fraction du résultat des entreprises consolidées par mise en équivalence.

Le compte de résultat consolidé fait apparaître, de façon distincte, la part de l'entreprise consolidante et la part des associés minoritaires dans le résultat net de l'ensemble des entreprises consolidées par intégration ainsi que la quote-part des résultats nets des entreprises consolidées par mise en équivalence.

- **RÉSULTAT D'EXPLOITATION**

Solde significatif de gestion égal à la différence entre les produits d'exploitation et les charges d'exploitation.

Ce solde représente la ressource tirée de l'activité d'exploitation avant la prise en compte des éléments financiers et hors activités ordinaires.

Ce solde contribue à rémunérer les capitaux propres et empruntés et à assurer le paiement de l'impôt et de la participation.

Le résultat d'exploitation est un solde qui peut être utilisé pour des comparaisons interentreprises.

- **RÉSULTAT DES ACTIVITÉS ORDINAIRES**

Résultat susceptible de se reproduire, à qualité de gestion égale, d'une année à l'autre. Il est égal à la somme du résultat d'exploitation et du résultat financier. C'est un solde caractéristique de gestion. Il est utilisé dans l'analyse des performances de l'entreprise.

- **RÉSULTAT FINANCIER**

Résultat des opérations financières, le résultat financier fait partie des soldes significatifs de gestion. Il renseigne sur la politique de financement de l'entreprise.

- **RÉSULTAT FISCAL**

Résultat déterminé selon les règles et les dispositions fiscales. Le résultat fiscal est un bénéfice fiscal ou un déficit fiscal. En pratique, le résultat fiscal est calculé à partir du résultat comptable auquel sont apportées des corrections (en plus ou en moins).

- **RÉSULTAT HORS ACTIVITÉS ORDINAIRES**

Résultat obtenu sur les opérations non récurrentes. Ce solde de gestion est utilisé pour analyser les changements de structure ou de stratégie de l'entreprise.

- **RÉSULTAT NET DE L'EXERCICE**

Différence entre les produits et les charges liés à l'ensemble des activités de l'entreprise.

Le résultat de l'exercice est aussi égal à la variation des capitaux propres entre le début et la fin de l'exercice. Il s'agit de la variation brute diminuée des apports nouveaux et augmentée des répartitions aux ayants droit aux capitaux propres.

Souvent, l'intervention d'opérations affectant directement le montant des capitaux propres, sans transiter par le résultat, ne permet pas de constater cette équivalence sans analyse préalable.

Lorsque le total des produits est supérieur aux charges, le solde créditeur qui apparaît est un bénéfice. Dans le cas contraire, c'est une perte.

Le solde de ce compte constitue le résultat de la période. Son affectation devra être décidée au cours de la période suivante. Il sera donc soldé lors de la comptabilisation de cette affectation.

- **RÉSULTAT PAR ACTION**

Constitue une des mesures de performance utilisées par les investisseurs. En conséquence, une information relative à son calcul doit être donnée dans l'Etat annexé.

Ainsi, les entreprises cotées en Bourse calculeront le résultat de base par action et le résultat dilué par action.

■ **RÉSULTATS ANALYTIQUES**

Différence entre les ventes et le coût de revient correspondant d'un produit. Il permet de déterminer la contribution du produit à la formation du résultat.

■ **RETENUE À LA SOURCE**

Prélèvement effectué par l'organisme payeur, pour le compte de l'Administration fiscale, représentatif de l'impôt exigible par le redevable, à l'occasion de versement de sommes d'argent cédées aux tiers (personnes physiques et morales).

■ **RETENUE DE GARANTIE**

Partie du prix retenue temporairement par un client à titre de garantie de la bonne exécution d'un contrat.

■ **RETRAITEMENT (d'homogénéité)**

Rectification subie par les documents comptables des entreprises consolidées afin de faciliter les opérations ou d'éliminer l'hétérogénéité éventuelle des évaluations.

■ **RISTOURNES**

Réductions de prix calculées sur l'ensemble des opérations faites avec le même tiers pour une période déterminée.

S

■ **SCISSION**

Opération par laquelle le patrimoine d'une société scindée est partagé en plusieurs fractions simultanément transmises à plusieurs sociétés existantes ou nouvelles.

La scission entraîne la dissolution de la société scindée, la constitution ou l'augmentation de capital des sociétés substituées à la société dissoute.

La scission apparaît comme le contraire d'une fusion. Toutefois, elle peut aboutir à une concentration d'entreprises.

■ **SEUIL DE SIGNIFICATION** (voir "Principe d'importance significative")

■ **SINCÉRITÉ**

Application de bonne foi de la règle de prudence, des obligations de régularité et de transparence inhérentes à la tenue, au contrôle, à la présentation et à la communication de toutes les procédures comptables en vigueur, en fonction de la réalité et de l'importance des opérations, des événements et des situations.

■ **ROMPUS**

Fractions de capital inférieures à la valeur nominale d'un titre.

- Rompus de souscription ou d'attribution, lorsqu'un détenteur de titres doit acheter ou vendre des droits parce que le nombre d'actions anciennes qu'il possède, exprimé en droits d'attribution ou de souscription, ne correspond pas à un nombre entier d'actions nouvelles qu'il faut acquérir ou se faire attribuer.
- Rompus de regroupement lorsqu'en cas de regroupement d'actions (diminution de capital par exemple) le nombre d'actions anciennes que l'on possède n'est pas un multiple de celles à échanger contre une action regroupée.

■ **ROTATION DES STOCKS**

Renouvellement des stocks dans une entreprise, au cours d'un exercice, exprimé :

- soit par un taux annuel dit taux de rotation ou d'écoulement (exemple : taux de rotation 8 par an) ;
- soit par une durée, qui est l'inverse du taux précédent (exemple : durée d'écoulement 1/8 d'année, soit 1,5 mois ou 45 jours).

■ **SOL, SOUS-SOL, SUR-SOL**

Termes utilisés lorsque l'entreprise n'est pas propriétaire de ces trois éléments attachés à une même parcelle de terrain.

C'est ainsi que "sur - sol" est le terme utilisé lorsque l'entreprise a un droit de construction ou d'utilisation de l'espace situé au-dessus d'un sol dont elle n'est pas propriétaire.

■ **SOLDE**

Différence entre le total des crédits et le total des débits.

Le solde peut être créditeur au cas où le crédit est supérieur au débit.

Le solde peut être débiteur dans le cas contraire.

Le solde peut également être nul en cas d'égalité du débit et du crédit, ce qui est la situation d'un compte soldé.

■ SOLDES SIGNIFICATIFS DE GESTION

Grandeurs calculées à partir des comptes de gestion pour faire ressortir, en même temps que les phases successives de la formation du résultat net, le comportement économique d'une entreprise.

Ces soldes comprennent :

a) pour le Système normal :

1 - Marge brute sur marchandises ;

2 - Marge brute sur matière ;

3 - Valeur ajoutée ;

4 - Excédent brut d'exploitation ;

5 - Résultat d'exploitation ;

6 - Résultat financier ;

7 - Résultat des activités ordinaires ;

8 - Résultat hors activités ordinaires ;

9 - Résultat net ;

b) pour le Système allégé :

1 - Valeur ajoutée ;

2 - Résultat d'exploitation ;

3 - Résultat des activités ordinaires ;

4 - Résultat net.

■ SORTIES DE STOCKS (voir "Valorisation des biens fongibles ")

■ SOUS-ACTIVITÉ

Niveau d'activité se situant en deçà des capacités normales de production, ou de la production que l'entreprise peut raisonnablement attendre des moyens dont elle dispose.

■ SOUS-ENSEMBLE CONSOLIDÉ

Ensemble d'entreprises liées entre elles par des liens de dépendance financière, mais dont l'entreprise dominante est elle-même contrôlée par une autre entreprise. Ces sous-ensembles constituent les regroupements utilisés dans la technique dite de "consolidation par paliers ".

■ SOUS-PRODUIT

Bien ou produit découlant accessoirement de la fabrication d'une autre substance principale du fait de la mise en œuvre d'un procédé de fabrication. Un sous-produit peut également être issu du traitement de déchets et de rebuts.

■ STOCKS ET EN-COURS

Ensemble des biens ou des services qui interviennent dans le cycle d'exploitation de l'entreprise pour être :

- soit vendus en l'état ou au terme d'un processus de production à venir ou en cours ;
- soit consommés en général au premier usage.

On distingue les stocks proprement dits des en-cours.

Les stocks proprement dits comprennent :

- les approvisionnements : matières premières et fournitures, matières consommables et fournitures ;
- les produits : produits intermédiaires, produits finis, produits résiduels ;
- les marchandises.

Les stocks peuvent être directement inventoriés par rapport à une nomenclature.

Les en-cours sont des biens ou des services en cours de formation au travers du processus de production. Ils peuvent être inventoriés par assimilation conventionnelle à d'autres biens de la nomenclature ou par inscription sous une rubrique "non ventilable " de cette nomenclature.

Le stock outil, en bonne gestion, doit être incorporé dans les immobilisations plutôt que dans les actifs circulants.

■ SUBVENTIONS D'ÉQUILIBRE

Subvention dont bénéficie l'entreprise pour compenser, tout ou partie de la perte globale qu'elle aurait subie si cette subvention ne lui avait pas été accordée.

■ SUBVENTIONS D'EXPLOITATION

Subvention dont bénéficie l'entreprise pour lui permettre de compenser l'insuffisance de prix de vente de certains produits ou de faire face à certaines charges d'exploitation.

Les subventions d'exploitation sont accordées par l'Etat, les collectivités publiques ou les tiers. Elles ne sont ni des

fonds de dotation, ni des subventions d'investissement.

Elles comprennent, par exemple, les indemnités compensatrices pour insuffisance du prix de vente administré.

- **SUBVENTIONS D'INVESTISSEMENT**

  Aide financière accordée à l'entreprise en vue d'acquérir ou de créer des valeurs immobilisées (subventions d'équipement) ou de financer des activités à long terme.

  Les subventions d'investissement sont accordées par l'Etat, les collectivités publiques, les organismes internationaux ou les tiers. Dans certains cas, l'entreprise reçoit cette subvention d'investissement sous la forme d'un transfert direct d'immobilisations.

- **SURPLUS DE PRODUCTIVITÉ GLOBALE**

  Différence entre les excédents de quantités produites et les excédents de facteurs consommés pour deux exercices successifs. Les suppléments de produits et les suppléments de facteurs sont évalués en prix constants.

  La méthode des surplus de productivité permet d'analyser l'écart de productivité en écart sur prix et en écart sur quantités.

- **SURVALEUR (ou GOODWILL)**

  Dans le cadre d'une évaluation de l'entreprise, la survaleur est l'écart constaté entre la valeur globale calculée et la valeur mathématique de l'entreprise ; elle trouve son origine dans les éléments incorporels non comptabilisés, ainsi que dans une rentabilité de l'ensemble, différente de celle attendue de ses éléments constitutifs. Le terme est essentiellement utilisé dans le cas d'un excédent de la valeur globale sur la valeur mathématique (survaleur positive).

  Dans le cadre de la consolidation, la survaleur représente la fraction non ventilable (entre des éléments d'actifs) de l'écart de première consolidation, fraction dénommée écart d'acquisition.

- **SYSTÈME ALLÉGÉ**

  Système comptable applicable aux entreprises petites et moyennes, dont la taille, appréciée à partir de critères relatifs au montant du chiffre d'affaires et au nombre de salariés, ne justifie pas nécessairement le recours au Système comptable normal.

- **SYSTÈME MINIMAL DE TRÉSORERIE**

  Système de comptabilité admis pour les très petites entreprises dont les recettes annuelles ne dépassent pas un certain seuil. Il répond à des conditions de forme et de fond, dérogatoires par rapport aux dispositions comptables de droit commun.

- **SYSTÈME NORMAL**

  Système comptable applicable aux entreprises soumises à l'obligation de tenue de comptabilité et ne remplissant pas les conditions du Système allégé.

## T

- **TABLEAU FINANCIER DES RESSOURCES ET DES EMPLOIS (TAFIRE)**

  État financier de synthèse faisant partie des états financiers annuels. Il retrace les flux de ressources et les flux d'emplois de l'exercice. Le TAFIRE fait apparaître, pour l'exercice, les flux d'investissement et de financement, les autres emplois et ressources financiers et la variation de la trésorerie.

- **LA TAXE SUR LA VALEUR AJOUTÉE**

  Taxe sur le chiffre d'affaires facturée par l'entreprise qui la reverse à un Trésor public. La T.V.A. est supportée par le consommateur final. En effet, le vendeur paie la T.V.A. sur ses achats à ses propres fournisseurs. Il déclare la T.V.A. facturée, la T.V.A. qu'il a déjà payée sur ses achats et verse la différence au fisc. Lorsque cette différence est négative (cas des exportateurs), le vendeur dispose d'un crédit de T.V.A. Il peut utiliser ce crédit pour payer la T.V.A. au cours des périodes suivantes ou en réclamer le remboursement.

  Si elle est déductible, la T.V.A. n'est ni une charge, ni un produit : elle est enregistrée dans les comptes de tiers.

  Dans le cas où elle n'est pas "déductible", elle est comptabilisée dans les charges ou comprise dans le coût d'acquisition des immobilisations.

- **TERRAINS BÂTIS**

  Les terrains bâtis sont ceux sur lesquels des constructions sont édifiées. Toutefois, ils font l'objet d'une inscription séparée au bilan.

- **TERRAINS NUS**

  Terrains pouvant constituer le sol de bâtiment ou d'ouvrages. Ils sont par conséquent sans construction.

- **TERRAINS DE GISEMENT**

  Terrains d'extraction de matières destinées soit aux besoins de l'entreprise, soit à être revendues en l'état ou après transformation.

- **TITRES DE PARTICIPATION**

  Titres conférant des droits sur le capital d'autres entreprises et dont la possession durable est estimée utile à l'activité de l'entreprise, notamment parce qu'elle permet d'exercer une influence notable sur la société émettrice des titres ou d'en assurer le contrôle.

  Sont présumés être des titres de participation, les titres acquis en tout ou partie par offre publique d'achat ou d'échange et les titres représentant au moins 10 % du capital social d'une entreprise.

  Les autres titres de participation sont les titres d'une société n'entraînant pour leur propriétaire aucun contrôle déterminant sur les décisions de l'entreprise, selon la définition donnée ci-dessus, mais lui permettant, néanmoins, d'exercer une influence notable.

- **TITRES DE PLACEMENT**

  Titres négociables acquis et cessibles à tout moment en vue d'en retirer un revenu direct ou une plus-value. Les titres de placement sont représentatifs de créances souscrites généralement pour moins de cinq ans. Ils sont réalisables, immédiatement, en cas de nécessité. Ils sont productifs d'intérêts et constituent des placements financiers. Il peut s'agir de titres négociables sur un marché assurant la liquidité et la sécurité des transactions ou non.

- **TITRES FONGIBLES**

  Valeurs mobilières interchangeables car susceptibles d'être admises en remplacement d'autres valeurs mobilières.

  Généralement, les titres fongibles sont différents de ceux qui ont été initialement déposés et que le banquier ou l'agent de change remet lors de la restitution aux déposants. Les titres fongibles doivent comporter les mêmes droits, être de même nature et généralement ne portent pas les mêmes numéros.

- **TITRES IMMOBILISÉS**

  Les titres immobilisés sont des titres autres que des titres de participation que l'entreprise a l'intention de conserver durablement ou qu'elle n'a pas la possibilité de revendre à bref délai.

  Les titres immobilisés sont représentatifs de parts de capital ou de placements à long terme.

- **TITRES IMMOBILISÉS DE L'ACTIVITÉ DE PORTEFEUILLE (T.I.A.P.)**

  L'activité "de portefeuille" d'une entreprise consiste à investir tout ou partie de ses actifs dans un portefeuille de titres pour en retirer, à plus ou moins longue échéance, une rentabilité satisfaisante, sans intervention dans la gestion des entreprises dont les titres sont détenus.

  Les T.I.A.P. ne sauraient être confondus avec les "titres de placement" (Trésorerie), ni avec les "Participations" (qui supposent une intervention dans la gestion et qui sont "consolidables").

  Les T.I.A.P. consistent principalement en actions et en parts sociales, mais aussi en obligations transformables en actions (remboursables, convertibles ou échangeables en actions).

- **TITRES PARTICIPATIFS**

  Titres de nature hybride, entre les actions et les obligations, les titres participatifs sont émis généralement par des sociétés publiques, para - publiques et les sociétés coopératives. Les titres participatifs ne donnent ni le droit de vote, ni le droit aux réserves et au boni de liquidation. Ils sont rémunérés par un droit fixe, plus une partie variable considérée comme la participation des titulaires au bénéfice de l'entreprise.

  Les produits d'émission de titres participatifs sont compris dans les autres fonds propres.

- **TITRES SOCIAUX**

  Titres émis par une société en contrepartie des apports faits par les associés. Ces titres représentent les droits des associés et sont dénommés actions dans les sociétés par

actions et parts sociales dans les autres sociétés.

Les titres sociaux confèrent à leur titulaire :

1) un droit sur les bénéfices réalisés lorsque leur distribution a été décidée ;

2) un droit sur les actifs nets de la société lors de leur répartition, à sa dissolution ou à l'occasion d'une réduction de son capital ;

3) le cas échéant, l'obligation de contribuer aux pertes sociales ;

4) le droit de voter et de participer aux décisions collectives des associés.

■ **TRANSFERTS DE CHARGES**

Compte servant à corriger l'imputation de charges qui auraient dû, en raison de leur nature, être affectées à un compte de bilan ou à un autre compte de charges.

Les transferts de charges, en charges immobilisées, concernent les frais d'établissement et, plus généralement, toutes les charges à répartir sur plusieurs exercices.

Les transferts de charges, en actif circulant, concernent les dépenses de l'entreprise mises à la charge de tiers (remboursement de débours et frais divers).

Les transferts de charges à charges (exemple : avantages en nature du personnel) doivent rester exceptionnels, car ils peuvent fausser les soldes de gestion.

Tous ces transferts sont, le plus souvent, effectués en fin d'exercice, après analyses et calculs ad hoc.

■ **TRANSPARENCE (Principe de)**

Principe en vertu duquel les informations importantes doivent être présentées et communiquées clairement, sans intention de dissimuler la réalité derrière l'apparence.

Ce principe se retrouve sous des appellations diverses telles que clarté, bonne information, régularité et sincérité objective.

## U

■ **UEMOA**

(Union Economique et Monétaire Ouest Africaine)

Ensemble économique formé par huit (8) Etats (Bénin, Burkina, Côte d'Ivoire, Guinée-Bissau, Mali, Niger, Sénégal, Togo) dans le but de favoriser leur développement économique et social grâce à l'harmonisation de leur législation, à l'unification de leurs marchés intérieurs et à la mise en œuvre de politiques sectorielles communes

■ **UNITÉ D'ŒUVRE**

Unité de mesure dans un centre d'analyse servant notamment à imputer le coût de ce centre aux autres produits.

L'unité d'œuvre est l'unité de mesure des œuvres d'un centre d'analyse. Elle est généralement exprimée en unité de temps ou en une autre unité physique.

L'unité d'œuvre permet de répartir équitablement le coût d'un centre de travail à d'autres centres de travail.

■ **USUFRUIT**

Droit réel issu du démembrement du droit de propriété et en vertu duquel le titulaire utilise un bien et en perçoit les fruits sans pour autant pouvoir en disposer.

## V

■ **VALEUR ACTUELLE**

Valeur d'estimation du moment qui s'apprécie en fonction du marché et de l'utilité d'un bien pour l'entreprise. Cette valeur est déterminée dans le cadre de la continuité de l'exploitation ou d'utilisation, ou le cas échéant, dans l'hypothèse de non - continuité.

À la fin de chaque exercice, l'entreprise doit procéder au recensement et à l'évaluation de ses biens, créances et dettes, à la valeur effective du moment, dite valeur actuelle.

■ **VALEUR ACTUELLE NETTE**

Critère de choix d'investissement couramment utilisé. Il permet d'apprécier l'importance de la trésorerie nette, dégagée par un projet, actualisée à sa date de lancement.

Il consiste à ramener la valeur de l'ensemble des flux de trésorerie, générés par le projet à sa date de lancement, à l'aide d'un taux d'actualisation.

- **VALEUR AJOUTÉE**

  Création de valeur ou accroissement de valeur que l'entreprise apporte aux biens et services en provenance des tiers dans l'exercice de ses activités professionnelles courantes. La valeur ajoutée se mesure par la différence entre la production de la période et les consommations de biens et de services nécessaires à cette production.

  Solde significatif de gestion, elle mesure la richesse créée par l'entreprise.

  La valeur ajoutée déterminée dans le SYSTÈME COMPTABLE OHADA est une grandeur de "gestion", différente du concept macro-économique de valeur ajoutée.

- **VALEUR COMPTABLE DES CESSIONS D'IMMOBILISATIONS**

  Différence entre la valeur brute d'une immobilisation cédée et la somme des amortissements pratiqués depuis son entrée dans le patrimoine jusqu'à la date de son retrait de l'actif du bilan.

- **VALEUR DE MARCHÉ**

  Prix fixé par le marché, à une date précise, pour un bien ou un élément nettement précisé quant à sa nature et à son objet.

- **VALEUR DE REMPLACEMENT** (voir "Coût de remplacement")

- **VALEUR DE RENDEMENT** (d'un titre)

  L'acquisition d'un titre (action, obligation) est assimilée à un investissement dont le rendement s'apprécie en actualisant les flux de revenus générés.

  La valeur de rendement est égale au montant du capital qui, placé à un taux déterminé, produirait un revenu égal au bénéfice de l'entreprise.

  La valeur de rendement peut servir, à l'occasion d'une fusion, à déterminer le rapport d'échange.

- **VALEUR D'INVENTAIRE**

  Valeur actuelle à la date de clôture de l'exercice. Elle est comparée à la valeur d'entrée au bilan. Si la valeur d'inventaire est supérieure à la valeur d'entrée, cette dernière est maintenue dans les comptes, sauf cas expressément prévus par la législation. Si la valeur d'inventaire est inférieure à la valeur d'entrée, la dépréciation est constatée, de façon distincte, sous forme d'un amortissement ou d'une provision selon que la dépréciation est jugée définitive ou non.

- **VALEUR D'UTILITÉ**

  Prix présumé qu'accepterait de décaisser l'entreprise pour acquérir un bien dans l'état où il se trouve.

  Cette valeur s'apprécie en fonction du marché et de l'utilité de l'élément pour l'entreprise.

  Dans le cadre d'une réévaluation d'immobilisation, la valeur d'utilité sert de limite dans la détermination des valeurs réévaluées.

- **VALEUR LIQUIDATIVE**

  Valeur de réalisation, nette de frais des éléments actifs et passifs.

  La valeur liquidative est celle qui est retenue dans l'hypothèse où la continuité de l'exploitation est compromise ou dans l'hypothèse de non - continuité.

- **VALEUR NOMINALE**

  Valeur inscrite sur un titre mobilier.

  La valeur nominale d'une action correspond à sa valeur d'émission lors de la constitution d'une société.

- **VALEUR RÉSIDUELLE**

  Valeur probable de réalisation d'un bien à l'issue de sa durée d'utilisation. Lorsque la valeur résiduelle est significative, elle entre en ligne de compte pour la détermination du montant amortissable.

- **VALEUR VÉNALE** (voir "Valeur d'utilité")

- **VALEURS À ENCAISSER**

  Effets, chèques et autres valeurs reçus par l'entreprise dans l'attente de leur présentation à l'encaissement à l'échéance.

- **VALORISATION DES BIENS FONGIBLES**

  L'axiomatique comptable impose une égalité systématique, dans tout compte, des sorties

et des entrées en valeurs, dès lors que toutes les unités entrées sont sorties. En conséquence :

– les biens individualisés sont " sortis " pour la valeur qu'ils avaient à l'entrée (quel que soit leur prix de vente) ;

– les biens fongibles présentent une difficulté spécifique ; seules quelques méthodes permettent un correct raccordement des sorties aux entrées.

Assurent ce raccordement logique les méthodes suivantes :

- **coût moyen pondéré annuel :** chaque sortie est évaluée au coût moyen annuel ;
- **coût moyen après chaque entrée (C.M.P.A.C.E.) :** chaque sortie est valorisée au coût moyen du stock détenu à la date de cette sortie ; chaque nouvelle entrée modifie donc le calcul (sauf hasard arithmétique) ;
- **coût moyen de période de stockage :** on calcule la date d'entrée moyenne du stock existant en fin d'exercice, on en déduit le coût unitaire moyen d'entrée à cette date. Le stock final est évalué à ce coût moyen ;
- **premier entré, premier sorti (P.E.P.S.) :** chaque article est supposé sortir au prix d'entrée des articles "les plus anciens ".

Le stock "final " est donc, de ce fait, évalué à des prix récents (méthode dite, en anglais, F.I.F.O.) ;

- **dernier entré, premier sorti (D.E.P.S.) :** mécanisme inverse du précédent ; chaque sortie est évaluée au prix de l'entrée la plus récente (méthode dite, en anglais, L.I.F.O.).

Parmi ces cinq méthodes, le SYSTÈME COMPTABLE OHADA en accepte trois ; celle qui est retenue doit être mentionnée dans l'Etat annexé :

– P.E.P.S. ;

– C.M.P.A.C.E. ;

– C.M.P. de période de stockage.

Cette dernière méthode est compatible avec la pratique de l'inventaire intermittent, alors que les deux autres reposent sur celle de l'inventaire permanent.

D'autres méthodes retenues en gestion sont inacceptables en comptabilité générale, car elles n'assurent pas le raccordement entre les valeurs des sorties et celles des entrées. *Exemple :* méthode du prochain entré, premier sorti, ou NIFO (Next In, First Out), ou coût de remplacement, dans laquelle chaque sortie est valorisée au prix des dernières entrées, voire des prochaines.

■ **VIREMENTS DE FONDS**

Opérations internes consistant à transférer des sommes d'un compte de disponibilités (caisse ou banque) à un autre compte de disponibilités (chèques postaux, caisse). Les comptes de virement internes assurent la centralisation des opérations sans risque de double emploi.

## W

■ **WARRANT**

Document délivré en reconnaissance de marchandises déposées dans un magasin général.

Le warrant comprend à la fois un titre de propriété (le récépissé), qui permet de vendre les marchandises sans les déplacer, et un effet de commerce, qui permet d'emprunter en donnant les marchandises en gage. Le warrant est aussi utilisé pour désigner le bon de souscription, d'acquisition ou d'échange de valeurs mobilières.

## Z

■ **ZONE FRANC - EURO**

Regroupe les Etats ayant en commun l'usage du franc CFA relié au franc français puis à l'EURO par une parité fixe. Sous l'égide de l'Organisation pour l'Harmonisation en Afrique du Droit des Affaires (OHADA), ces Etats ont uniformisé leur "Droit des Affaires", lequel inclut le Droit comptable qui se concrétise par le "Système Comptable OHADA".

# CHAPITRE 8 :

# NOMENCLATURES

## SECTION 1 : NOMENCLATURE DES ACTIVITES BASEES SUR LA C.I.T.I. ([1])

**001 Agriculture vivrière**

- 001 001 Culture céréalière
- 001 002 Culture de tubercules et plantains
- 001 003 Culture de légumes
- 001 004 Culture de condiments
- 001 005 Culture de fruits
- 001 006 Culture d'autres produits de l'agriculture vivrière

**002 Agriculture industrielle et d'exportation**

- 002 001 Culture de canne à sucre
- 002 002 Culture d'arachide d'huilerie
- 002 003 Culture d'arachide de bouche
- 002 004 Culture de tabac
- 002 005 Culture de coton
- 002 006 Culture de blé
- 002 007 Culture de cacao
- 002 008 Culture de café
- 002 009 Culture de bananes d'exportation
- 002 010 Culture d'ananas d'exportation
- 002 011 Autres cultures industrielles

**003 Elevage et chasse**

- 003 001 Elevage bovin
- 003 002 Elevage ovin, caprin, équin
- 003 003 Elevage de volaille
- 003 004 Autres élevages
- 003 005 Chasse

**004 Sylviculture, exploitation forestière**

- 004 001 Sylviculture
- 004 002 Exploitation forestière

**005 Pêche et aquaculture**

- 005 001 Pêche de poissons
- 005 002 Autres pêches et aquaculture

**006 Industries extractives**

- 006 001 Extraction d'hydrocarbures
- 006 002 Extraction d'autres produits

**007 Production de viande et de poissons**

- 007 001 Production de viande et de produits à base de viande
- 007 002 Production de poissons et de produits à base de poissons

**008 Travail des grains et fabrication de produits amylacés**

- 008 000 Travail des grains et fabrication de produits amylacés

**009 Transformation du café et du cacao**

- 009 001 Transformation du café
- 009 002 Transformation du cacao

**010 Industrie des oléagineux**

- 010 001 Huiles brutes et tourteaux
- 010 002 Autres corps gras

**011 Boulangerie, pâtisserie et pâtes alimentaires**

- 011 001 Fabrication de pains, de biscuits et de pâtisserie
- 011 002 Fabrication de pâtes alimentaires

**012 Industries laitières**

- 012 000 Industries laitières

**013 Transformation des fruits et légumes et fabrication d'autres produits alimentaires**

- 013 001 Fabrication de sucre
- 013 002 Fabrication de produits à base de fruits et légumes
- 013 003 Fabrication d'autres produits alimentaires

**014 Industries des boissons**

- 014 001 Brasseries et malteries
- 014 002 Fabrication d'autres boissons alcoolisées
- 014 003 Fabrication de boissons non alcoolisées et d'eaux minérales

**015 Industries du tabac**

- 015 000 Industries du tabac

**016 Industries textiles et habillement**

[1] C.I.T.I : Classification Internationale Type par Industries

016 001 Industries textiles

016 002 Industries de l'habillement

**017 Industries du cuir et de la chaussure**

017 001 Fabrication du cuir et d'articles en cuir

017 002 Fabrication de chaussures

**018 Industries du bois**

018 001 Sciage, rabotage et imprégnation du bois

018 002 Fabrication de panneaux en bois

018 003 Fabrication d'articles en bois assemblés

**019 Industries du papier et cartons, de l'édition et de l'imprimerie**

019 001 Industries du papier et carton

019 002 Edition, imprimerie, reproduction

**020 Raffinage du pétrole**

020 000 Raffinage de pétrole

**021 Industrie chimique**

021 001 Industries chimiques de base

021 002 Fabrication de savons, de détergents et de produits d'entretien

021 003 Fabrication de produits agro-chimiques

021 004 Industries pharmaceutiques

021 005 Fabrication d'autres produits chimiques

**022 Industries du caoutchouc et des plastiques**

022 001 Fabrication du caoutchouc naturel

022 002 Industries du caoutchouc

022 003 Fabrication de matières plastiques

**023 Fabrication d'autres produits minéraux non métalliques et de matériaux de construction**

023 001 Industries du verre

023 002 Fabrication de produits minéraux pour la construction

023 003 Fabrication d'autres produits minéraux non métalliques

**024 Métallurgie et travail des métaux**

024 001 Métallurgie

024 002 Travail des métaux

**025 Fabrication de machines, d'équipements et d'appareils électriques**

025 001 Fabrication de machines et d'équipements

025 002 Fabrication de machines de bureau

025 003 Fabrication d'appareils électriques

**026 Fabrication d'équipements et appareils audiovisuels et de communication ; fabrication d'instruments médicaux, d'optique et d'horlogerie**

026 001 Fabrication d'équipements et appareils audiovisuels et de communication

026 002 Fabrication d'instruments médicaux, d'optique et d'horlogerie

**027 Fabrication de matériel de transport**

027 001 Fabrication de véhicules routiers

027 002 Fabrication d'autres matériels de transport

**028 Industries diverses**

028 001 Fabrication de meubles

028 002 Industries diverses

**029 Production et distribution d'eau, d'électricité et de gaz**

029 001 Production, transport et distribution d'électricité

029 002 Captage, épuration et distribution d'eau

029 003 Production et distribution de gaz

**030 Construction**

030 001 Préparation de sites et construction d'ouvrages de bâtiments ou de génie civil

030 002 Travaux d'installation et de finition

**031 Commerce**

031 001 Commerce de véhicules, d'accessoires et de carburant

031 002 Commerce de produits agricoles bruts et d'animaux vivants

031 003 Autres commerces

**032 Réparations**

032 001 Entretien et réparation de véhicules automobiles

032 002 Réparations de biens personnels et domestiques

**033 Hôtels, restaurants**

033 001 Hôtels

033 002 Bars et restaurants

**034 Transport et communication**

034 001 Transports ferroviaires

034 002 Transports routiers ; transports par conduite

034 003 Transport par eau

034 004 Transports aériens

034 005 Services annexes et auxiliaires de transport

**035 Postes, Télécommunications**

035 001 Postes

035 002 Télécommunications

**036 Activités financières**

036 001 Services d'intermédiation financière

036 002 Assurance (sauf Sécurité sociale)

036 003 Auxiliaires financiers et d'assurances

**037 Activités immobilières**

037 001 Locations de biens immobiliers

037 002 Autres services immobiliers

**038 Services aux entreprises**

038 001 Locations sans opérateurs

038 002 Activités informatiques

038 003 Services rendus principalement aux entreprises

**039 Administration publique**

039 001 Administration générale, économique et sociale

039 002 Services de prérogative publique

039 003 Sécurité sociale obligatoire

**040 Education**

040 000 Education

**041 Santé et action sociale**

041 001 Activités pour la santé des hommes

041 002 Activités vétérinaires

041 003 Action sociale

**042 Services collectifs, sociaux et personnels**

042 001 Assainissement, voirie et gestion des déchets

042 002 Activités associatives

042 003 Activités récréatives, culturelles et sportives

042 004 Services personnels

042 005 Services domestiques

**043 Service d'intermédiation financière indirectement mesuré**

043 000 Service d'intermédiation financière indirectement mesuré

**044 Correction territoriale**

044 000 Correction territoriale

## SECTION 2 : NOMENCLATURE DES BIENS ET SERVICES

**001 Produits de l'agriculture vivrière**

001 001 Céréales

001 001 001 Riz paddy

001 001 002 Mil

001 001 003 Sorgho

001 001 004 Fonio

001 001 005 Maïs

001 001 006 Sésame

001 001 007 Autres céréales

001 002 Tubercules et plantain

001 002 001 Pomme de terre

001 002 002 Patate

001 002 003 Igname

001 002 004 Manioc

001 002 005 Autres

001 003 Légumes

001 003 000 Légumes

001 004 Condiments

001 004 000 Condiments

001 005 Fruits

001 005 000 Fruits

001 006 Autres produits de l'agriculture vivrière

001 006 000 Autres produits de l'agriculture vivrière

**002 Produits de l'agriculture industrielle**

002 001 Canne à sucre

002 001 000 Canne à sucre

002 002 Arachide d'huilerie

002 002 000 Arachide d'huilerie

002 003 Arachide de bouche

002 003 000 Arachide de bouche

002 004 Tabac

002 004 000 Tabac

002 005 Coton

002 005 000 Coton

002 006 Blé

002 006 000 Blé

002 007 Cacao

002 007 000 Cacao

002 008 Café

002 008 000 Café

002 009 Bananes d'exportation

| | | |
|---|---|---|
| | 002 009 000 | Bananes d'exportation |
| 002 010 | Ananas d'exportation | |
| | 002 010 000 | Ananas d'exportation |
| 002 011 | Autres produits de l'agriculture industrielle et d'exportation | |
| | 002 011 000 | Autres produits |
| **003** | **Produits de l'élevage et de la chasse** | |
| 003 001 | Produits de l'élevage bovin | |
| | 003 001 001 | Bovins sur pied |
| | 003 001 002 | Lait |
| | 003 001 003 | Autres produits de l'élevage bovin |
| 003 002 | Produits de l'élevage ovin, caprin, équin... | |
| | 003 002 001 | Ovins sur pied |
| | 003 002 002 | Caprins sur pied |
| | 003 002 003 | Asins sur pied |
| | 003 002 004 | Equins sur pied |
| | 003 002 005 | Camelins sur pied |
| | 003 002 006 | Autres animaux sur pied |
| 003 003 | Produits de l'élevage porcin | |
| | 003 003 000 | Porcins sur pied |
| 003 004 | Volaille | |
| | 003 004 001 | Volaille sur pied |
| | 003 004 002 | œufs |
| 003 005 | Autres animaux | |
| | 003 005 000 | Autres animaux |
| 003 006 | Produits de la chasse | |
| **004** | **Produits de la sylviculture et de la forêt** | |
| 004 001 | Produits de la sylviculture | |
| | 004 001 001 | Croît forestier |
| | 004 001 002 | Produits de cueillette |
| 004 002 | Produits de l'exploitation forestière | |
| | 004 002 001 | Bois en grume |
| | 004 002 002 | Bois de chauffage |
| | 004 002 003 | Charbon de bois |
| | 004 002 004 | Autres produits |
| **005** | **Produits de la pêche et de l'aquaculture** | |
| 005 001 | Poissons | |
| | 005 001 000 | Poissons |
| 005 002 | Autres produits de la pêche et de l'aquaculture | |
| | 005 002 000 | Autres produits de la pêche et de l'aquaculture |
| **006** | **Produits de l'extraction** | |
| 006 001 | Produits de l'extraction d'hydrocarbures | |
| | 006 001 000 | Pétrole |
| 006 002 | Produits de l'extraction d'autres produits | |
| | 006 002 001 | Minerais métalliques (sauf Or) |
| | 006 002 002 | Or |
| | 006 002 003 | Pierres pour la construction et l'industrie |
| | 006 002 004 | Sables et argiles |
| | 006 002 005 | Minerais pour l'industrie chimique et engrais naturels |
| | 006 002 006 | Sel |
| | 006 002 007 | Autres produits |
| **007** | **Viande, peaux et poisson** | |
| 007 001 | Viande, peaux et produits à base de viande | |
| | 007 001 000 | Viande, peaux et produits à base de viande |
| 007 002 | Poissons et produits à base de poissons | |
| | 007 002 000 | Poissons et produits à base de poissons |
| **008** | **Farine, céréales transformées et produits amylacés** | |
| 008 000 | Farines, céréales transformées et produits amylacés | |
| | 008 000 001 | Farines |
| | 008 000 002 | Riz décortiqué |
| | 008 000 003 | Autres produits du travail des grains |
| **009** | **Produits du cacao et du café** | |
| 009 001 | Produits du cacao | |
| | 009 001 000 | Chocolat et autres produits du cacao |
| 009 002 | Produits du café | |
| | 009 002 000 | Produits du café |

| | | | |
|---|---|---|---|
| **010** | **Huiles, tourteaux et corps gras** | | |
| | 010 001 | Huiles brutes et tourteaux | |
| | | 010 001 001 | Huiles brutes |
| | | 010 001 002 | Tourteaux |
| | 010 002 | Corps gras | |
| | | 010 002 001 | Huiles raffinées |
| | | 010 002 002 | Margarines et autres matières grasses |
| **011** | **Produits des boulangeries et pâtes alimentaires** | | |
| | 011 001 | Pain, biscuits et pâtisseries | |
| | | 011 001 000 | Pains, biscuits et pâtisseries |
| | 011 002 | Pâtes alimentaires | |
| | | 011 002 000 | Pâtes alimentaires |
| **012** | **Lait, produits à base de fruits et légumes et autres produits alimentaires** | | |
| | 012 001 | Lait | |
| | | 012 001 000 | Lait |
| | 012 002 | Sucre | |
| | | 012 002 000 | Sucre |
| | 012 003 | Produits à base de fruits et légumes | |
| | | 012 003 000 | Produits à base de fruits et légumes |
| | 012 004 | Autres produits alimentaires | |
| | | 012 004 000 | Autres produits alimentaires |
| **013** | **Boissons** | | |
| | 013 000 | Boissons | |
| | | 013 000 001 | Boissons alcoolisées (sauf bière) |
| | | 013 000 002 | Bière |
| | | 013 000 003 | Malt |
| | | 013 000 004 | Eaux et boissons non alcoolisées |
| | | 013 000 005 | Autres boissons alcoolisées |
| **014** | **Tabac** | | |
| | 014 000 | Tabac manufacturé | |
| | | 014 000 000 | Tabac manufacturé |
| **015** | **Produits textiles et habillement** | | |
| | 015 001 | Produits textiles | |
| | | 015 001 001 | Coton égrené |
| | | 015 001 002 | Graines de coton |
| | | 015 001 003 | Autres produits textiles |
| | 015 002 | Articles d'habillement | |
| | | 015 002 000 | Articles d'habillement |
| **016** | **Cuirs, articles de voyage et chaussures** | | |
| | 016 001 | Cuirs travaillés, articles de voyage et maroquinerie | |
| | | 016 001 000 | Cuirs travaillés, articles de voyages et maroquinerie |
| | 016 002 | Chaussures et articles chaussants | |
| | | 016 002 000 | Chaussures et articles chaussants |
| **017** | **Produits du travail du bois et articles en bois** | | |
| | 017 001 | Produits du travail du bois | |
| | | 017 001 001 | Produits du sciage, rabotage, imprégnation |
| | | 017 001 002 | Panneaux en bois |
| | 017 002 | Articles en bois assemblés | |
| | | 017 002 000 | Articles en bois assemblés |
| **018** | **Papier, carton, et produits édités, imprimés** | | |
| | 018 001 | Pâte à papier, papier, carton | |
| | | 018 001 000 | Pâte à papier, papier, carton |
| | 018 002 | Produits édités, imprimés, reproduits | |
| | | 018 002 000 | Produits édités, imprimés, reproduits |
| **019** | **Produits du raffinage de pétrole** | | |
| | 019 000 | Produits du raffinage de pétrole | |
| | | 019 000 000 | Produits du raffinage de pétrole |
| **020** | **Produits chimiques** | | |
| | 020 000 | Produits chimiques | |
| | | 020 000 001 | Produits chimiques de base |
| | | 020 000 002 | Savons, détergents et produits q'entretien |
| | | 020 000 003 | Engrais et produits agro-chimiques |
| | | 020 000 004 | Produits pharmaceutiques |
| | | 020 000 005 | Peintures, vernis, adjuvants, encre d'imprimerie |
| | | 020 000 006 | Parfums |

| | | |
|---|---|---|
| | 020 000 007 | Autres produits chimiques |
| **021** | **Produits en caoutchouc et en plastique** | |
| 021 001 | Produits en caoutchouc | |
| | 021 001 001 | Caoutchouc naturel |
| | 021 001 002 | Autres produits en caoutchouc |
| 021 002 | Produits en plastique | |
| | 021 002 000 | Produits en plastique |
| **022** | **Produits minéraux non métalliques et matériaux de construction** | |
| 022 001 | Verre et articles en verre | |
| | 022 001 000 | Verre et articles en verre |
| 022 002 | Produits minéraux pour la construction | |
| | 022 002 001 | Produits céramiques, tuiles et briques en ciment, chaux et plâtre |
| | 022 002 002 | Ouvrages en béton ou en plâtre, ouvrages en pierres |
| 022 003 | Autres produits minéraux | |
| | 022 003 000 | Autres produits minéraux non métalliques |
| **023** | **Produits de la métallurgie et du travail des métaux** | |
| 023 000 | Produits de la métallurgie et du travail des métaux | |
| | 023 000 001 | Métaux précieux |
| | 023 000 002 | Autres produits métallurgiques |
| | 023 000 003 | Produits du travail des métaux |
| **024** | **Machines, équipements et appareils électriques** | |
| 024 001 | Machines et équipements | |
| | 024 001 001 | Equipements mécaniques, machines d'usage général |
| | 024 001 002 | Machines agricoles |
| | 024 001 003 | Machines-outils, autres machines d'usage spécifique, armes et munitions |
| | 024 001 004 | Machines domestiques |
| | 024 001 005 | Machines de bureau et matériel informatique |
| | 024 001 006 | Machines et appareils électriques |
| **025** | **Equipements, appareils audiovisuels et de communication ; instruments médicaux, d'optique et d'horlogerie** | |
| 025 001 | Equipements, appareils audiovisuels et de communication | |
| | 025 001 000 | Equipements, appareils audiovisuels et de communication |
| 025 002 | Instruments médicaux, d'optique et d'horlogerie | |
| | 025 001 000 | Instruments médicaux, d'optique et d'horlogerie |
| **026** | **Matériel de transport** | |
| 026 001 | Produits de l'industrie automobile | |
| | 026 001 001 | Véhicules routiers |
| | 026 001 002 | Motocycles et bicyclettes |
| 026 002 | Autres matériels de transport | |
| | 026 002 001 | Produits de la construction navale |
| | 026 002 002 | Matériel ferroviaire roulant |
| | 026 002 003 | Produits de la construction aéronautique et navale |
| | 026 002 004 | Autres matériels de transport |
| **027** | **Meubles et produits des industries diverses** | |
| 027 001 | Meubles | |
| | 027 001 000 | Meubles |
| 027 002 | Produits des industries diverses | |
| | 027 002 000 | Produits des industries diverses |
| **028** | **Electricité, Gaz et Eau** | |
| 028 001 | Electricité, Gaz | |
| | 028 001 000 | Electricité, Gaz |
| 028 002 | Eau distribuée | |
| | 028 002 000 | Eau distribuée |

**029 Travaux de construction**

029 001 Sites, ouvrages de bâtiments ou génie civil

029 001 001 Travaux de préparation de sites

029 001 002 Travaux de construction d'ouvrages de bâtiment ou de génie civil

029 002 Travaux d'installation et de finition

**030 Ventes**

030 001 Ventes de véhicules, d'accessoires et de carburant

030 001 001 Vente de véhicules automobiles

030 001 002 Entretien de véhicules automobiles

030 001 003 Vente d'équipements automobiles

030 001 004 Vente de motocycles

030 001 005 Vente de carburant

030 002 Vente de produits agricoles bruts et d'animaux vivants

030 002 000 Vente de produits agricoles bruts et d'animaux vivants

030 003 Autres commerces

030 002 001 Vente au détail de produits alimentaires

030 002 002 Vente au détail de produits pharmaceutiques et de parfums

030 002 003 Vente au détail d'autres produits de consommation

**031 Réparations**

031 001 Entretien et réparation de véhicules automobiles

031 001 000 Entretien et réparation de véhicules automobiles

031 002 Réparation de biens personnels et domestiques

031 002 000 Réparation de biens personnels et domestiques

**032 Services d'hôtellerie et restauration**

032 001 Services d'hôtellerie

032 001 000 Services d'hôtellerie

032 002 Services de restauration et bars

032 002 000 Services de restauration et bars

**033 Transport**

033 001 Transport ferroviaire

033 001 000 Transport ferroviaire

033 002 Transports urbains et routiers, transports par conduite

033 002 001 Transports réguliers de voyageurs

033 002 002 Transports routiers de marchandises

033 002 003 Transports par conduite

033 003 Transports par eau

033 003 000 Transports par eau

033 004 Transports aériens

033 004 000 Transports aériens

033 005 Services annexes et auxiliaires de transport

033 005 001 Services de manutention et d'entreposage

033 005 002 Services des infrastructures de transports

033 005 003 Services des agences de voyage

033 005 004 Transport du fret

**034 Services des Postes et Télécommunications**

034 001 Services des Postes et de courrier

034 001 000 Services des Postes et de courrier

034 002 Services de Télécommunications

034 002 000 Services de Télécommunications

**035 Services financiers**

035 001 Intermédiation financière

035 001 001 Services de la Banque Centrale

035 001 002 Autres services d'intermédiation financière

| | | |
|---|---|---|
| 035 002 | Assurance (sauf Sécurité sociale) | |
| | 035 002 000 | Assurance |
| 035 003 | Services d'auxiliaires financiers et d'assurance | |
| | 035 003 000 | Services d'auxiliaires financiers et d'assurance |
| **036** | **Services immobiliers** | |
| 036 001 | Location de biens immobiliers | |
| | 036 001 000 | Location de biens immobiliers |
| 036 002 | Autres services immobiliers | |
| | 036 002 000 | Autres services immobiliers |
| **037** | **Services aux entreprises** | |
| 037 001 | Location sans opérateurs | |
| | 037 001 000 | Location sans opérateurs |
| 037 002 | Services informatiques | |
| | 037 002 000 | Services informatiques |
| 037 003 | Services rendus principalement aux entreprises | |
| | 037 003 000 | Services rendus principalement aux entreprises |
| **038** | **Services d'Administration publique et de Sécurité sociale** | |
| 038 001 | Services d'Administration publique | |
| | 038 001 001 | Administration générale, économique et sociale |
| | 038 001 002 | Services de prérogative publique |
| 038 002 | Services de Sécurité sociale | |
| | 038 002 000 | Services de Sécurité sociale |
| **039** | **Education** | |
| 039 000 | Education | |
| | 039 000 000 | Education |
| **040** | **Santé et action sociale** | |
| 040 001 | Services pour la santé des hommes | |
| | 040 001 000 | Services pour la santé des hommes |
| 040 002 | Services vétérinaires | |
| | 040 002 000 | Services vétérinaires |
| 040 003 | Action sociale | |
| | 040 003 000 | Action sociale |
| **041** | **Services collectifs, sociaux et personnels** | |
| 041 001 | Assainissement, voirie et gestion des déchets | |
| | 041 001 000 | Assainissement, voirie et gestion des déchets |
| 041 002 | Services des organisations associatives | |
| | 041 002 000 | Services des organisations associatives |
| 041 003 | Services récréatifs, culturels et sportifs | |
| | 041 003 000 | Services récréatifs culturels et sportifs |
| 041 004 | Services personnels | |
| | 041 004 000 | Services personnels |
| 041 005 | Services domestiques | |
| | 041 005 000 | Services domestiques |
| **042** | **Services d'intermédiation financière indirectement mesurés** | |
| 042 000 | Services d'intermédiation financière indirectement mesurés | |
| | 042 000 000 | Services d'intermédiation financière indirectement mesurés |
| **043** | **Correction territoriale** | |
| 043 000 | Correction territoriale | |
| | 043 000 000 | Correction territoriale |

## SECTION 3 : NOMENCLATURE DES ACTIFS NON FINANCIERS

Le S.C.N.(1) recommande également de distinguer les actifs non financiers en actifs non financiers produits et en actifs non financiers non produits selon la nomenclature ci-après. Pour l'élaboration des comptes nationaux, il sera important que l'entreprise puisse alimenter cette nomenclature à partir de son plan de compte en tenant les actifs du bilan selon la nomenclature ci-dessous d'une part, et en indiquant les montants des acquisitions/cessions d'actifs (sauf pour les stocks) non financiers.

- **AN1 Actifs produits**
  - AN11 Actifs fixes
    - AN111 Actifs fixes corporels
      - AN1111 Logements
      - AN1112 Autres bâtiments et ouvrages de génie civil
      - AN11121 Bâtiments non résidentiels
      - AN11122 Autres ouvrages de génie civil
    - AN1113 Machines et équipements
      - AN11131 Matériels de transport
      - AN11132 Autres machines et équipements
    - AN1114 Actifs cultivés
      - AN11141 Animaux d'élevage, animaux laitiers et de trait
      - AN11142 Vergers et autres plantations permanentes
    - AN112 Actifs fixes incorporels
      - AN1121 Prospection minière et pétrolière
      - AN1122 Logiciels
      - AN1123 Originaux d'oeuvres récréatives, littéraires, ou artistiques
      - AN1129 Autres actifs fixes incorporels
  - AN12 Stocks
    - AN121 Matières premières et fournitures
    - AN122 Travaux en cours
      - AN1221 Travaux en cours d'actifs cultivés
      - AN1222 Autres travaux en cours
    - AN123 Produits finis
    - AN124 Biens destinés à la revente
  - AN13 Objets de valeur
    - AN131 Pierres et métaux précieux
    - AN132 Antiquités et autres objets d'arts
    - AN139 Autres objets de valeur
- **AN2 Actifs non produits**
  - AN21 Actifs corporels non produits
    - AN211 Terrains
      - AN2111 Terrains comportant des bâtiments et ouvrages de génie civil
      - AN2112 Terrains cultivés
      - AN2113 Terrains de loisirs et plan d'eau
      - AN2119 Autres terrains
    - AN212 Gisements
      - AN2121 Réserves de charbon, de pétrole et de gaz naturel
      - AN2122 Réserves de minerais métalliques
      - AN2123 Réserves de minerais non métalliques
    - AN213 Ressources biologiques non cultivées
    - AN214 Réserves d'eau
  - AN22 Actifs incorporels non produits
    - AN221 Brevets
    - AN222 Baux et contrats cessibles
    - AN223 Fonds commerciaux
    - AN229 Autres actifs incorporels non produits

(1) SCN : Système de Comptabilité Nationale

## SECTION 4 : NOMENCLATURE DES SECTEURS INSTITUTIONNELS

**Dans ses relations avec les différents partenaires, l'entreprise devra se servir de la nomenclature d'agents ci-dessous.**

**S1 : Economie nationale**

- **S11 Sociétés non financières**
  - **S11.1 Sociétés non financières publiques**
  - **S11.2 Sociétés non financières privées nationales**
  - **S11.3 Sociétés non financières sous contrôle étranger**
- **S12 Sociétés financières**
  - **S12.1 Banque Centrale**
  - **S12.2 Autres institutions de dépôt**
    - **S12.2.1 Banques**
    - **S12.2.2 Caisse d'épargne**
  - **S12.3 Etablissements financiers**
  - **S12.4 Auxiliaires financiers (Charges d'agents de change...)**
  - **S12.5 Sociétés d'assurances et fonds de pension**
- **S13 Administrations publiques**
  - **S13.1 Administration centrale**
    - **S13.1.1 Etat**
    - **S13.1.2 Organismes Divers d'Administration Centrale (O.D.A.C.)**
  - **S13.2 Administrations locales**
  - **S13.3 Sécurité sociale**
- **S14 Ménages et entreprises individuelles**
  - **S14.1 Employeurs**
  - **S14.2 Travailleurs pour leur propre compte**
  - **S14.3 Salariés**
  - **S14.4 Bénéficiaires de revenus de la propriété et de transferts**
- **S15 Institutions sans but lucratif au service des ménages**

**S2 : Reste du Monde (R.D.M.)**

## SECTION 5 : NOMENCLATURE DES OPERATIONS FINANCIERES

- **F1 Or monétaire, Devises et Droits de tirage spéciaux (D.T.S.)**
  - **F11 Or monétaire**
  - **F12 Devises**
  - **F13 Droits de tirage spéciaux (D.T.S.)**
  - **F14 Fonds Monétaire International (F.M.I.)**
- **F2 Numéraire, Dépôts, Monnaie interbancaire et autres liquidités**
  - **F21 Numéraire**
  - **F22 Dépôts à vue transférables**
  - **F23 Monnaie interbancaire**
  - **F24 Placements à vue**
    - **F421 Prêts à M.L.T. à des agents non financiers**
    - **F422 Prêts à M.L.T. entre agents financiers**
- **F5 Actions et autres participations**
  - **F51 Actions**
  - **F52 Autres participations**
- **F6 Réserves techniques d'assurances**
  - **F61 Réserves mathématiques**
  - **F25 Placements à terme**
  - **F26 Dépôts à modalités particulières**
- **F3 Titres autres qu'actions**
  - **F31 Titres à court terme**
  - **F32 Titres à moyen et long terme**
- **F4 Prêts**
  - **F41 Prêts à court terme**
    - **F411 Prêts à court terme (C.T.) à des agents non financiers**
    - **F412 Prêts à C.T. entre agents financiers**
    - **F413 Refinancements**
    - **F414 Décalages comptables**
  - **F42 Prêts à moyen et long terme (M.L.T.)**
  - **F62 Réserves primes et réserves sinistres**
- **F7 Autres comptes payables**
  - **F71 Crédits commerciaux et avances**
  - **F72 Autres comptes (hors crédits commerciaux et avances)**

**Par agents financiers, il faut entendre les Sociétés financières et le Trésor public.**

# CHAPITRE 9 :

# SYSTEME MINIMAL DE TRESORERIE

## SECTION 1 : PRINCIPE DU SYSTEME MINIMAL DE TRESORERIE

Les très petites entreprises (T.P.E.), dont le chiffre d'affaires ne dépasse pas les seuils fixés par le présent Acte uniforme, distincts selon qu'il s'agit d'entreprises de négoce, d'entreprises de services, ou d'entreprises artisanales, ont la possibilité d'utiliser un système comptable très simplifié, fondé sur leurs encaissements et leurs décaissements, et appelé "Système minimal de trésorerie" (S.M.T.) ou comptabilité de trésorerie.

Les seuils sont fixés en termes de recettes annuelles et sont respectivement de 30 000 000 F CFA pour les entreprises de négoce, 20 000 000 F CFA pour les entreprises artisanales et 10 000 000 F CFA pour les entreprises de services.

Cette comptabilité de trésorerie repose sur *les mouvements de trésorerie* (recettes ou encaissements, dépenses ou décaissements) de l'entreprise.

Dans une comptabilité ordinaire (Système normal ou Système allégé), les enregistrements comptables sont justifiés par la naissance et l'extinction des créances et des dettes de l'entreprise. Dans la comptabilité de trésorerie, ils ont pour seul fait générateur :

- *l'entrée en trésorerie,* appelée recette, ou encaissement ;
- *la sortie de trésorerie,* appelée dépense, ou décaissement.

Il faut entendre par trésorerie l'ensemble des avoirs de l'entreprise en caisse (billets, pièces...), en banque et aux chèques postaux.

Les entrées et les sorties de trésorerie dûment enregistrées permettent de calculer le *résultat de l'exercice,* par différence entre les recettes et les dépenses.

Dans certains cas, cette différence fournit directement le "résultat" de l'exercice. Le résultat apparent "Recettes – Dépenses" doit être corrigé, le plus souvent, en plus ou en moins, pour tenir compte des divers mouvements de trésorerie qui ne sont pas liés au résultat.

### A — EGALITE DE BASE

**Résultat = Recettes — Dépenses**

Ce cas extrêmement simple n'est pas rare dans les très petites entreprises (commerces notamment, et services). Il y a :

- bénéfice si Recettes > Dépenses ;
- perte si Recettes < Dépenses.

Pour que cette comparaison élémentaire soit possible, d'une part, et satisfaisante, c'est-à-dire représentative du résultat, d'autre part, il faut que soient réunies les conditions suivantes :

**1. Enregistrement systématique et fiable, tout au long de l'exercice, des recettes et des dépenses**

La fiabilité de ces enregistrements est liée :

- à l'existence d'un support régulièrement tenu : livre de trésorerie (Recettes et Dépenses) ou livre de recettes et livre de dépenses ;
- à la conservation, en appui des écritures, des pièces justificatives d'origine interne ou externe : factures de ventes, d'achats de biens et de services, notifications d'impôts, bulletins de paie, etc.

**2. Absence d'éléments perturbateurs du calcul du résultat**

En effet si :

- les recettes ne proviennent que des ventes de l'exploitation,
- les dépenses ne concernent que les achats et les charges diverses de l'exploitation,
- alors Résultat = Recettes – Dépenses.

Il est aussi admis l'égalité précédente dans le cas où Recettes et Dépenses comportent très peu d'éléments étrangers au calcul du résultat, c'est-à-dire sont d'un niveau "non significatif".

En pratique, cette approche très simplificatrice concerne les cas d'entreprises dans lesquelles :

a) Toutes les ventes se font au comptant, de même que tous les achats et paiements de charges diverses.

On peut assimiler à ce cas les entreprises dans lesquelles les crédits moyens accordés aux clients ou obtenus des fournisseurs conservent sensiblement la même durée d'une année à l'autre, pour un chiffre d'affaires et un niveau d'activité qui restent sensiblement les mêmes.

b) L'entreprise n'a pas de stocks, ou en a très peu (stocks estimés par rapport au chiffre d'affaires), ou encore un niveau plus important de stocks qui demeure sensiblement le même d'un exercice à l'autre.

Il en est de même pour les "travaux en cours" (bâtiment notamment).

c) Durant l'exercice, l'entreprise n'a ni acquis ni revendu d'équipements pour des montants significatifs, et son équipement global est d'un montant global relativement faible.

d) Elle n'a pas non plus souscrit ou remboursé d'emprunts pour des montants significatifs. Ce point est en général corrélé fortement au point c.

e) L'exploitant n'a pas effectué de retraits personnels de fonds, ni de versements complémentaires de capital.

En définitive, si les conditions ci-dessus sont réunies, la simple tenue du registre de trésorerie :

- fournit le résultat de l'exercice (voire en cours d'exercice) ;
- permet d'établir à la clôture de l'exercice une "situation" sommaire (cf. Section 2).

**B — CORRECTIONS NECESSAIRES DU RESULTAT APPARENT**

Le cas simplificateur présenté en A est loin d'être rare s'il est fait abstraction du point e). Il peut être estimé que près de la moitié des petites entreprises du secteur "informel" en réunissent les conditions, sous réserve des retraits et des apports de l'exploitant.

Il convient donc, pour les autres entreprises, d'assurer en fin d'exercice un passage du résultat apparent de trésorerie au résultat effectif par des corrections tenant compte des éléments a), b), c) et d) ; et pour pratiquement toutes les entreprises, de l'élément e).

**1. Principe des corrections de fin d'exercice**

Durant l'exercice, les opérations restent enregistrées en Recettes et Dépenses. Toutefois, un repérage de leur nature est indispensable pour pouvoir les ajouter ou les retrancher au résultat apparent.

EXEMPLE

Résultat apparent 1000000.

Durant l'exercice, il a été noté dans les Recettes 300000 de nouvel apport de l'exploitant (à la suite d'un gain à la loterie nationale) et dans les dépenses 1280000 de retraits personnels pour les besoins familiaux.

Dans cet exemple, il s'agit d'éléments du type e) ci-dessus, qui sont observés dans la plupart des cas (retraits personnels).

Résultat effectif : 1.000.000 — 300.000 (apport) + 1.280.000 (retraits) = 1.980.000.

**2. Progressivité (modularité) des corrections**

Les corrections ne sont à opérer que si les éléments a) à e) sont significatifs. D'un exercice à l'autre et d'une branche d'activité à l'autre, elles peuvent s'avérer inutiles pour certaines d'entre elles.

EXEMPLES

Dans une branche d'activité où les crédits clients et fournisseurs sont inexistants ou quasi nuls les opérations, dans leur quasi-totalité, se font au comptant. Il est donc inutile d'introduire une correction "d'en-cours commercial". Ce cas se rencontre le plus souvent dans les petits commerces.

Dans une entreprise dont le stock final reste pratiquement du même montant que celui du stock initial, la correction de variation du stock est inutile.

En conséquence l'entreprise procède, le cas échéant, aux corrections suivantes à la clôture de l'exercice :

- correction **d'en-cours commercial :** variation globale du total net (algébrique) des créances clients et des dettes fournisseurs d'exploitation (fournisseurs, organismes sociaux, Etat...) ;
- correction de **stocks et en-cours ;**
- correction **d'amortissements,** dans le cas où les équipements et leurs amortissements sont relativement importants.

Les autres corrections prévues aux points c), d) et e) ci-dessus ne pourraient être opérées qu'en fin d'exercice, ce qui suppose qu'au cours de l'exercice les opérations concernées (apports et retraits de fonds ; emprunts et remboursements ; acquisitions d'équipements ; parfois, cessions...) aient été méthodiquement notées. L'enregistrement de ces mouvements au fur et à mesure de leur survenance est facilité grâce à une organisation comptable minimale.

Aussi, le système de trésorerie présenté dans le SYSTÈME COMPTABLE OHADA se caractérise-t-il par une souplesse et un caractère modulaire, qui conduit à développer l'analyse comptable en fonction des caractéristiques de l'activité de l'entreprise.

Dans sa conception de base, le S.M.T. est axé sur la détermination du **résultat.** Toutefois, grâce à une récapitulation des mouvements respectant le principe de la "partie double", il conduit à l'établissement d'un **bilan,** très simplifié dans la forme élémentaire du système, mais relativement complet lorsque l'entreprise utilise toutes les possibilités du système. Le Système minimal de trésorerie prépare ainsi l'entreprise en développement au passage vers la sphère comptable formalisée, celle du Système allégé.

## SECTION 2 : CARACTERISTIQUES COMPTABLES GENERALES

Le S.M.T. repose sur une comptabilité de "trésorerie" dont le fait générateur de l'enregistrement comptable est la recette ou la dépense (et non l'engagement), T.V.A. incluse (T.T.C.). Aussi, le résultat obtenu est-il égal à la différence

Recettes – Dépenses, sous réserve de certaines corrections indispensables (cf. Section 1).

Toutefois, le S.M.T. **conserve les caractères fondamentaux,** sinon l'apparence, d'une **comptabilité en partie double.** En fin de mois, puis à la clôture de l'exercice, des écritures de "bouclage" récapitulent les mouvements enregistrés dans le cadre d'une analyse en "partie double".

Dans le cas le plus simple d'application du S.M.T., le bouclage se fait de la manière suivante :

■ **Bouclage des recettes (mensuel)**

| | | |
|---|---|---|
| CAISSE | ..... | |
| VENTES ET AUTRES PRODUITS | | ..... |

■ **Bouclage des dépenses (mensuel)**

| | | |
|---|---|---|
| ACHATS | ..... | |
| AUTRES CHARGES | ..... | |
| CAISSE | | ..... |

■ **Bouclage du résultat (clôture de l'exercice)**

| | | |
|---|---|---|
| VENTES ET AUTRES PRODUITS | | ..... |
| RESULTAT (Perte) | | ..... |
| | ACHATS | ..... |
| | AUTRES CHARGES | ..... |
| (ou) RESULTAT (Bénéfice) | | ..... |
| | | ..... |

**Le résultat, perte ou bénéfice, est viré pour solde au compte Capital à l'ouverture de l'exercice suivant.**

**L'existence et la tenue de ces comptes permet d'établir en fin d'exercice une situation qui est un bilan élémentaire (Actif : Caisse ; Passif : Capital, Résultat). La tenue d'un compte Capital, crédité des apports personnels et débité des retraits et des prélèvements, est indispensable à l'obtention d'un résultat de trésorerie significatif au plan économique.**

**Le recours à une analyse moins grossière des opérations et aux corrections diverses à la clôture de l'exercice conduit à la création de comptes plus nombreux mais limités, et qui fournissent une description convenable du résultat et de la situation de l'entreprise.**

**La valeur probante de cette comptabilité suppose que les conditions suivantes soient remplies :**

- **tenue régulière de livres de trésorerie (livre de recettes, livre de dépenses) enregistrant dans l'ordre chronologique les opérations ;**
- **conservation des principales pièces justificatives (factures reçues ou émises, reçus écrits, bandes de caisse, relevés de banques, brouillard de caisse, copies de lettres...) avec classement et numérotation systématiques.**

## SECTION 3 : ORGANISATION COMPTABLE

### 1. Structure générale

**La mise en œuvre du S.M.T. nécessite :**

- **la tenue en continu d'un livre de Recettes-Dépenses (unique ou dédoublé). L'entreprise ouvre, le cas échéant, deux ou plusieurs livres de Recettes-Dépenses si sa trésorerie comporte, outre la caisse, des comptes de banque ou de chèques postaux ;**
- **la création d'un compte Capital enregistrant :**

• **à l'ouverture de l'exercice, le montant net des ressources propres de l'entreprise en capital (égal au montant obtenu à la clôture de l'exercice précédent majoré du bénéfice obtenu ou diminué de la perte subie) ;**

• **en cours d'exercice, à son crédit, les apports de l'exploitant qu'ils soient, dans son intention, définitifs ou temporaires et, à son débit, des retraits, prélèvements divers en nature, paiements pour son compte personnel ;**

- **la création d'un compte "Virements de fonds" dans le cas où il existe au moins deux comptes de trésorerie. Exemple : Caisse et Banque.**

**2. Livres de Recettes-Dépenses**

Les recettes et les dépenses sont enregistrées dans l'ordre chronologique des encaissements et des décaissements soit dans un livre unique Recettes-Dépenses, soit dans un livre de Recettes et un livre de Dépenses.

En cas d'utilisation de deux ou de plusieurs comptes de trésorerie, l'entreprise aura avantage à créer autant de livres de Recettes et de Dépenses qu'il y a de comptes de trésorerie.

Exemples :

- ♦ livre de Caisse-Recettes ;
- ♦ livre de Caisse-Dépenses ;
- ♦ livre de Banque-Recettes;
- ♦ livre de Banque-Dépenses ;

Chaque opération est analysée et enregistrée de façon à permettre, en fin de mois, une récapitulation (bouclage) en forme d'écritures de "partie double". A cet effet :

- *les recettes* sont ventilées, au minimum, en "Ventes et autres produits", "Capital", et "Virements de fonds" (le cas échéant) ;
- *les dépenses* sont ventilées, au minimum, en "Achats", "Autres charges", "Capital", et "Virements de fonds" (le cas échéant).

L'écriture mensuelle de "bouclage" est alors de la forme :

| | | | |
|---|---|---|---|
| ■ Recettes | CAISSE (ou BANQUE ou C.C.P.) | ..... | |
| | VENTES ET AUTRES PRODUITS | | ..... |
| | CAPITAL | | ..... |
| | VIREMENTS DE FONDS (le cas échéant) | | ..... |
| ■ Dépenses | ACHATS | ..... | |
| | AUTRES CHARGES | ..... | |
| | CAPITAL | ..... | |
| | VIREMENTS DE FONDS (le cas échéant) | ..... | |
| | CAISSE (OU BANQUE OU CCP) | | ..... |

**3. Comptes ouverts (Grand-livre)**

L'organisation comptable minimale conduit à la création :

- de 6 comptes dans le cas d'un compte unique de trésorerie : Capital, Ventes et autres produits, Achats, Autres charges, Résultat (à la clôture de l'exercice), Caisse ;
- de (6 + n) comptes dans le cas d'existence de n comptes de trésorerie (par exemple 9 en cas d'existence de 3 comptes de trésorerie : Caisse, Banque, C.C.P.). Les comptes supplémentaires étant les (n–1) comptes de trésorerie additionnels et le compte "Virements de fonds".

**4. Opérations de fin d'exercice-Etats financiers annuels.**

**a) Contrôles de fin d'exercice**

A la clôture de l'exercice, l'entreprise doit s'assurer que toutes les recettes et les dépenses de l'exercice ont été correctement enregistrées. Il conviendra en particulier de vérifier :

- l'égalité entre le solde final du compte Caisse et le montant réellement disponible en caisse ;
- l'égalité entre le solde final du compte Banque (ou C.C.P.), le cas échéant, et le solde figurant sur le relevé bancaire à la date de clôture de l'exercice, corrigé des opérations de rapprochement ;
- que le compte "Virements de fonds" est soldé.

**b) Détermination du résultat**

Elle est effectuée par virement des totaux des comptes "Ventes et autres produits", "Achats", "Autres charges" dans le compte Résultat, les trois comptes de gestion étant alors soldés.

L'entreprise pourra aussi, par simplification, se limiter à reporter, dans le compte Résultat, les douze montants mensuels de chacun des trois comptes.

Le solde créditeur du compte Résultat exprimera le bénéfice et le solde débiteur, la perte.

**c) Etats financiers annuels**

Les états financiers annuels du S.M.T. comprennent le bilan et le compte de résultat.

**Le Bilan (ou situation de fin d'exercice)**

Il comporte trois rubriques :

- au passif : Capital et Résultat (l'un et l'autre avec le signe + si créditeur, et – si débiteur) ;
- à l'actif : Caisse et, le cas échéant, autres comptes de trésorerie (signe + si débiteurs dans les livres de l'entreprise, signe – si créditeurs).

**EXEMPLE**

**Bilan au 31 décembre 19N**

| Actif (Emplois) | | Passif (Ressources) | |
|---|---|---|---|
| Caisse | 300 000 | Capital | 500 000 |
| Chèques postaux | 180 000 | Résultat (perte) | – 90 000 |
| Banque (solde créditeur) | – 70 000 | | |
| | 410 000 | (Avoir net de l'exploitant) | 410 000 |

**Le compte Résultat**

Il comporte 2 postes au débit (Achats, Autres charges) et deux au crédit (Ventes, Autres produits).

Ces états financiers élémentaires sont présentés sur un feuillet unique (cf. ci-dessous) comportant successivement :

- le compte Résultat de l'exercice ;
- le Bilan à la clôture de l'exercice ;
- une analyse sommaire de la variation de l'avoir net de l'exploitant entre l'ouverture et la clôture de l'exercice. Cette variation nette de l'avoir est décomposée en :
  - Retraits et Apports nets de capital + ou–
  - Résultat de l'exercice + ou –
  - Total : Variation nette de l'avoir + ou –

**5. Opérations comptables de début d'exercice**

A l'ouverture de l'exercice, le résultat de l'exercice précédent est viré, pour solde, au compte Capital. Ce dernier exprime alors l'avoir net de l'exploitant à l'ouverture de l'exercice.

**ETATS FINANCIERS DE FIN D'EXERCICE DU S.M.T. (Présentation minimale)**

**COMPTE RESULTAT**

| (Débits) Charges | | Produits (Crédits) | |
|---|---|---|---|
| Achats | ..... | Ventes | ..... |
| Autres charges | ..... | Autres produits | ..... |
| Total | ..... | Total | ..... |
| Solde débiteur Perte : | ..... (–) | Solde créditeur Bénéfice : | ..... (+) |

**SITUATION OU BILAN DE FIN D'EXERCICE**

| Actif (Emplois) | | Passif (Ressources) | |
|---|---|---|---|
| Caisse | ..... | Ventes | ..... |
| Banque (+ ou –) | ..... | Autres produits | ..... |
| Chèques postaux | ..... | | |
| Total | ..... | Total : Avoir net de l'exploitant | ..... |

**VARIATION DE L'AVOIR NET AU COURS DE L'EXERCICE**

| | |
|---|---|
| Avoir net à l'ouverture de l'exercice (capital) | ..... |
| Avoir net à la clôture de l'exercice | ..... |
| Augmentation (+) Diminution (–) | ..... |
| Provenant de : | |
| • Variation du Capital | |
| • Apport net (+) ; Retrait net (–) | ..... |
| • Résultat de l'exercice + ou – | ..... |

**SECTION 4 : DEVELOPPEMENT DE L'ANALYSE**

**L'organisation comptable élémentaire présentée ci-dessus fait l'objet d'une double extension.**

***En cours d'exercice,*** **une analyse plus fine des contreparties des mouvements de trésorerie est effectuée.**

*En fin d'exercice,* un inventaire extra-comptable des biens et des dettes de l'entreprise est établi avec intégration en comptabilité de leurs variations.

Il résulte de ce dispositif :

- l'obtention d'un compte de résultat plus complet que dans le système de base (inscription des amortissements notamment) et plus proche d'une comptabilité d'engagements ;
- l'établissement d'une situation pouvant comporter les masses essentielles du bilan : Immobilisations, Stocks, Créances clients, Trésorerie, Capital, Dettes financières (emprunts), Dettes fournisseurs, Résultat.

**1. Affinement de l'analyse des mouvements de trésorerie**

Sans alourdir à l'excès le tracé des livres de recettes et de dépenses, il est possible d'utiliser, en cours d'exercice, une ventilation plus poussée des recettes et des dépenses, comme indiqué ci-dessous.

a) Charges-Produits

- **analyse des "Autres charges" :**

— Transports
- Impôts
- Autres charges
- Charges de personnel
- Charges financières

- **analyse des "Ventes et autres produits" :**

- Ventes
- Autres produits

Ces deux analyses sont opérées pour autant que de besoin.

b) Immobilisations

Les immobilisations acquises d'un montant supérieur au seuil fixé par l'Acte uniforme, actuellement 500.000 F CFA, sont alors exclues des "Autres charges" et inscrites au débit d'un compte "Immobilisations" (ou "Equipements") donnant lieu, à la clôture de l'exercice, à amortissement direct avec "charges d'amortissement".

c) Emprunts

De même, les emprunts, d'un montant supérieur à une certaine limite (300 000 F CFA actuellement), sont exclus des produits et inscrits au crédit d'un compte "Emprunts", débité des remboursements (l'excédent des annuités étant porté en charges financières avec étalement sur la durée de l'emprunt).

d) Modalités pratiques

Les livres de recettes et de dépenses pourront procéder à la ventilation des contreparties dans ces divers comptes, pour la création d'une colonne pour chacun d'eux.

Par simplification, ces analyses ne pourront être "entrées" dans les comptes qu'à la clôture de l'exercice. En effet, lors des enregistrements chronologiques des recettes-dépenses, une codification particulière identifiera ces imputations dans une colonne ad hoc des livres de trésorerie. Exemples :

- Ai : Acquisitions d'immobilisations ;
- E : Emprunts ;
- P : Charges de personnel ;
- I : Impôts.

L'analyse opérée en cours d'exercice, ou à la clôture de l'exercice, est modulée en fonction des situations effectives et des besoins des entreprises. Elle conduit en fait les entreprises utilisatrices du Système minimal de trésorerie à créer les comptes suivants (au maximum) :

- Transports
- Impôts
- Autres charges
- Charges de personnel
- Charges financières
- Charges calculées d'amortissements
- Autres produits
- Equipements (ou Immobilisations)
- Emprunts

Au total, 9 comptes (au maximum) sont créés s'ajoutant aux 6 cités précédemment.

**2. Inventaire et corrections de fin d'exercice**

**Les entreprises utilisatrices du S.M.T. procèdent à la clôture de l'exercice à l'inventaire extra-comptable de leurs biens, créances, dettes et trésorerie.**

**a) Immobilisations (Valeurs d'entrée > seuil)**

**La valeur d'entrée est le prix d'achat, droits de douane et T.V.A. (ou taxes sur le chiffre d'affaires) inclus. L'entreprise définit l'année de l'acquisition (lors de l'inventaire), la durée prévue d'utilisation du bien et l'amortit par fractions égales sur chacun des exercices y compris celui de l'acquisition (amortissement direct).**

**En cas de cession, le prix de cession, taxes sur le chiffre d'affaires incluses, est enregistré en "Autres produits" à la date de la cession. A la clôture de l'exercice, le solde du compte de l'immobilisation cédée à l'ouverture de l'exercice est viré au débit du compte "Autres charges". Ainsi, le résultat prend en compte le gain ou la perte sur cession de l'immobilisation (prix de cession en produits et valeur comptable en charges) sans comptabilisation de l'amortissement de l'exercice.**

**b) Stocks**

**Les stocks font l'objet d'une évaluation à la clôture de l'exercice.**

**Les stocks de marchandises, de matières et de fournitures sont évalués au prix d'achat, T.V.A. et T.C.A. incluses.**

**Les stocks de produits fabriqués, de produits en cours et de travaux en cours sont évalués au coût estimé de production. Celui-ci est égal au prix d'achat des matières et fournitures utilisées, augmenté des charges estimées de production directes, ou indirectes, qui peuvent être raisonnablement rattachées à cette production.**

**De la valeur des stocks de produits fabriqués, des en-cours, voire des marchandises, il convient de retrancher les acomptes et avances déjà reçus, considérés comme des ventes et enregistrés comme telles à la réception des fonds. Les acomptes et avances sont désignés sous le seul terme "Avances".**

**Ces stocks sont à "entrer" en comptabilité si leur montant global (net des avances) dépasse 10 % du chiffre d'affaires de l'entreprise. Ce montant forme "l'en-cours sur stocks".**

**c) Créances et dettes d'exploitation**

**Les créances et les dettes d'exploitation sont calculées à la clôture de l'exercice par totalisation des factures à payer ou à encaisser et des documents assimilés. Leur montant net (Créances moins Dettes) est appelé en-cours commercial.**

**En cas d'acomptes reçus ou versés, seuls sont comptés dans les créances et les dettes les montants restant à régler.**

**Si l'en-cours commercial dépasse 5 % du chiffre d'affaires, il est entré en comptabilité par constatation du total des créances et du total des dettes.**

**d) Emprunts**

**Lorsqu'ils dépassent le seuil fixé, les emprunts sont enregistrés au crédit d'un compte de "Dettes financières" (Emprunts) pour le montant net reçu.**

**L'entreprise détermine le pourcentage de ce montant net par rapport au total des annuités qu'elle aura à payer (par exemple 60 %). A chaque versement, elle décompose l'annuité de versement en deux éléments (méthode du pourcentage) :**

- **60 % du versement constituent le remboursement du capital emprunté ;**
- **40 % forment les intérêts (charges financières).**

**Cette méthode est à appliquer dans les cas d'emprunts prévoyant un échéancier sans ventilation entre capital et intérêts. Si l'emprunt comporte un "tableau d'amortissement" (cas des emprunts bancaires), l'entreprise utilise ce tableau.**

**3. Ecritures spécifiques en cours d'exercice**

**La comptabilité reste une comptabilité de trésorerie séparant nettement (par exemple par deux colonnes de ventilation ad hoc, avec codification des contreparties) :**

- **les charges et les produits d'exploitation ;**
- **les autres opérations consistant en des versements ou des retraits en capital, des virements de fonds, des acquisitions d'immobilisations (si elles sont supérieures au seuil fixé), des emprunts (s'ils sont supérieurs au seuil fixé) et des remboursements d'emprunts.**

Seuls ces derniers présentent quelques difficultés, en raison de la ventilation nécessaire entre capital et intérêts dans le cas d'emprunts sans tableau d'amortissement.

Que la ventilation soit fournie dans le tableau ou calculée par la méthode du prorata, le remboursement sera ainsi constaté.

■ **Remboursement**

| | | |
|---|---|---|
| EMPRUNTS | 60 | |
| CHARGES FINANCIERES | 40 | |
| TRESORERIE | | 100 |

**4. Ecritures à la clôture de l'exercice**

■ **Amortissements**

| | | |
|---|---|---|
| CHARGES CALCULEES D'AMORTISSEMENTS | 100 | |
| IMMOBILISATIONS | | 100 |

*** Stocks**

Il y a lieu de créditer les comptes (pour solde) du montant existant à l'ouverture de l'exercice et de les débiter (pour constat comptable) du montant constaté à la clôture de l'exercice, net des avances reçues. La différence (variation de stocks) est enregistrée au débit (diminution) ou au crédit (augmentation) d'un compte "Variation des stocks".

Le compte "Variation de stocks" débiteur figurera au débit du compte de Résultat, avec les charges (c'est "le pris sur stock" de l'exercice).

Si le solde est créditeur, il s'inscrit avec les produits au crédit du compte de Résultat (c'est la "mise en stock" de l'exercice).

*** Créances et dettes d'exploitation**

Comme pour les stocks, la variation entre l'en-cours commercial à l'ouverture de l'exercice, et l'en-cours commercial à la clôture de l'exercice détermine la charge (a) ou le produit (b) correcteur du Résultat.

| | | | |
|---|---|---|---|
| | CLIENTS ET AUTRES DEBITEURS (à la clôture de l'exercice) | ..... | |
| | FOURNISSEURS ET AUTRES CREDITEURS (à l'ouverture de l'exercice) | ..... | |
| Diminution de l'en-cours | • VARIATION DE L'EN COURS COMMERCIAL (a) (en moins) | ..... | |
| ou | CLIENTS ET AUTRES DEBITEURS (à l'ouverture de l'exercice) (pour solde) | | ..... |
| | FOURNISSEURS ET AUTRES CREDITEURS (à la clôture de l'exercice) | | ..... |
| Augmentation de l'en-cours | • VARIATION DE L'EN-COURS COMMERCIAL (b) (en plus) | | ..... |

**5. Passage du résultat de trésorerie au résultat "comptable"**

**En désignant par Δ les variations des comptes de bilan entre l'ouverture et la clôture de l'exercice (signe + pour les augmentations, signe — pour les diminutions), on peut écrire :**

- **s'il n'y avait, à l'ouverture comme à la clôture de l'exercice, ni créances, ni dettes, ni stocks (et en faisant abstraction d'une éventuelle production immobilisée) et en désignant par R le résultat, A les amortissements et T la trésorerie :**

**$R = \Delta T - A$ [notion de capacité d'autofinancement : $CAF = \Delta T = R + A$]**

- **si, toutes choses égales par ailleurs, on suppose une variation globale des stocks ΔS, une variation globale des créances ΔC, une variation globale des dettes ΔD, on obtient :**

**$R = \Delta T - A + \Delta S + \{\Delta C - \Delta D\}$ avec :**

**ΔS : Correction des stocks et {ΔC – ΔD} : Correction d'en-cours commercial**

**6. Etats financiers**

**Ils comportent 3 éléments : le compte Résultat, le Bilan et la Variation de l'avoir net qui ne font pas mention des montants de l'exercice précédent.**

**COMPTE RÉSULTAT**

| Charges | | Produits | |
|---|---|---|---|
| Achats | ..... | Ventes | ..... |
| Transports | ..... | Autres produits | ..... |
| Impôts | ..... | | |
| Autres charges | ..... | | |
| Charges de personnel | ..... | | |
| Charges financières | ..... | | |
| Charges calculées d'amortissements | ..... | | |
| Variation de stock (pris sur stock) | ..... | Variation de stock (mise en stock) | ..... |
| Variation en-cours commercial (en –) | ..... | Variation en-cours commercial (en +) | ..... |
| Total | ..... | Total | ..... |
| Résultat : Perte ..... | | Bénéfice ..... | |

| BILAN AU ..... | | | | |
|---|---|---|---|---|
| **Actif** | | **Passif** | | **Calcul des masses** |
| **TRESORERIE** | | | | **TRESORERIE NETTE** |
| Caisse | ..... | | | |
| Chèques postaux | ..... | | | |
| Banque | ..... | Banque | ..... | + ou – ..... |
| **STOCKS** | | | | **STOCKS** |
| Stock marchandises | ..... | | | |
| Stock produits | ..... | | | |
| En-cours | ..... | Banque | ..... | + ..... |
| **EN-COURS COMMERCIAL** | | | | **EN-COURS COMMERCIAL NET** |
| Clients | ..... | Banque | ..... | + ou – ..... |
| **INVESTISSEMENT / FINANCEMENT** | | | | |
| Immobilisations | ..... | Emprunts | ..... | Immobilisations + ..... |
| | | | | Emprunts – ..... |
| | | Total dû : | ..... | AVOIR NET FINAL ..... |
| | | Capital (avant Rés.) | ..... | |
| | | Résultat R+ ou – | ..... | |
| Total actif | ..... | | Total passif | ..... |

| VARIATION DE L'AVOIR NET AU COURS DE L'EXERCICE | |
|---|---|
| Avoir net à l'ouverture de l'exercice (capital) | ..... |
| Avoir net à la clôture de l'exercice | ..... |
| Augmentation (+) Diminution (–) | ..... |
| Provenant de : | |
| • Variation du Capital | |
| • Apport net (+) ; Retrait net (–) | ..... |
| • Résultat de l'exercice + ou – | ..... |

**Ce tableau de variation de l'avoir net apporte un contrôle du calcul du résultat à condition que le chef d'entreprise ait correctement noté ses apports et retraits en capital.**

**7. Pièces justificatives**

**La valeur probante du S.M.T. repose sur :**

- **la tenue régulière et sincère des livres de recettes et de dépenses ;**
- **le classement rigoureux des pièces justificatives et notamment des factures émises et reçues, des reçus pour avances ;**
- **l'établissement de tableaux d'amortissements des immobilisations (simple répartition linéaire sans prorata temporis) ;**
- **le suivi des emprunts avec les pièces justificatives et les modalités des règlements prévus à l'origine ;**
- **l'inventaire des stocks par nature, en quantités et en valeurs et la justification de ces valeurs ;**
- **l'analyse des taux de T.V.A. sur les achats, les ventes et les immobilisations.**

**8. Plan de comptes**

**Un plan de comptes codifié est proposé aux entreprises utilisant le Système minimal de trésorerie. Pour limiter les numéros de comptes à deux chiffres, cette codification n'est pas parfaitement compatible avec la codification générale proposée dont elle en conserve les "classes" :**

**Classe 1 : Capitaux durables**
**Classe 2 : Immobilisations**
**Classe 3 : Stocks et en-cours**
**Classe 4 : Dettes et Créances courantes**
**Classe 5 : Trésorerie**
**Classe 6 : Charges**
**Classe 7 : Produits**

**Classe 1 Capitaux durables**

**1A – Capital**

**1B – Résultat**

**1C – Emprunts**

**Classe 2 Immobilisations**

**2A – Equipements, matériel**

**Classe 3 Stocks et en-cours**

**3A – Marchandises**
**3B – Produits fabriqués**
**3C – Produits et travaux en cours**

**Classe 4 Dettes et Créances courantes**

**4A – Fournisseurs et autres dettes**
**4B – Clients et autres créances**

**Classe 5 Trésorerie**

**5A – Chèques postaux**
**5B – Banques**
**5C – Caisse**
**5D – Virement de fonds**

**Classe 6 Charges**

**6A – Achats**
**6B – Transports**
**6C – Variation de stocks (débiteur)**
**6D– Variation en-cours commercial (débiteur)**
**6E – Impôts**
**6F – Autres charges**
**6G – Charges de personnel**
**6H – Charges financières**
**6I – Charges calculées d'amortissements**

**Classe 7 Produits**

**7A – Ventes**

**7B – Variation de stocks (créditeur)**
**7C – Variation en-cours commercial (créditeur)**
**7D – Autres produits**

**Il est ainsi obtenu un maximum de 26 comptes généraux pour utiliser le Système minimal de trésorerie dans toute son étendue.**

**Fait à Yaoundé, le 23 mars 2000**

Pour la République du BENIN

**M. GNONLONFOUN H. Joseph**

Pour le BURKINA FASO

**M. SAWADOGO Emile**

Pour la République du CAMEROUN

**M. MBELLA MBAPPE Robert**

Pour la République CENTRAFRICAINE

**M. KOYASAMBIA J. Baptiste**

Pour la République du CONGO

**Me Jean-Martin MBEMBA**

Pour la République de COTE D'IVOIRE

**M. KOUASSI KOUADIO**

Pour la République GABONAISE

**M. MISSONGO Pascal-Désiré**

Pour la République du MALI

**M. POUDIOUGOU A. Ogotembely**

Pour la République du NIGER

**Me Sidi**

Pour la République du SENEGAL

**M. SAKHO Papa Oumar**

Pour la République du TCHAD

**G. ROUTOUANG Yoma Golom**

Pour la République TOGOLAISE

**G. TIDJANI Assani**

# ANNEXE : SYSTEME COMPTABLE OHADA

## TABLE DES MATIERES


| | | | |
|---|---|---|---|
| **CHAPITRE 1** | : | **Plan de comptes** | **25 – 62** |
| **Section 1** | : | **Classement et codification des comptes** | **25 – 27** |
| **Section 2** | : | **Organisation du plan de comptes de l'entreprise** | **27 – 29** |
| **Section 3** | : | **Liste des comptes** | **31 – 62** |
| **CHAPITRE 2** | : | **Contenu et fonctionnement des comptes** | **63 – 221** |
| **Section 1** | : | **Classe 1 : comptes de ressources durables** | **63 – 87** |
| **Section 2** | : | **Classe 2 : comptes d'actifs immobilisés** | **88 – 109** |
| **Section 3** | : | **Classe 3 : comptes de stocks** | **110 – 125** |
| **Section 4** | : | **Classe 4 : comptes de Tiers** | **125 – 143** |
| **Section 5** | : | **Classe 5 : comptes de trésorerie** | **144 – 155** |
| **Section 6** | : | **Classe 6 : comptes de charges des activités ordinaires** | **156 – 174** |
| **Section 7** | : | **Classe 7 : comptes de produits des activités ordinaires** | **174 – 186** |
| **Section 8** | : | **Classe 8 : comptes des autres charges et des autres produits** | **187 – 196** |
| **Section 9** | : | **Classe 9 : comptes des engagements hors bilan et comptes de la comptabilité analytique de gestion** | **197 – 221** |
| **CHAPITRE 3** | : | **Tableaux de correspondance postes/comptes** | **223 – 229** |
| **Section 1** | : | **Système normal** | **223 – 226** |
| | | **- Bilan – Actif** | **223** |
| | | **- Bilan – Passif** | **224** |
| | | **- Compte de résultat – Charges** | **225** |
| | | **- Comptes de résultat – Produits** | **226** |
| **Section 2** | : | **Système allégé** | **227 – 229** |
| | | **- Bilan actif** | **227** |
| | | **- Bilan passif** | **228** |
| | | **- Compte de résultat – charges** | **229** |
| | | **- Compte de résultat – produits** | **229** |

| | | | |
|---|---|---|---|
| **CHAPITRE 4** | : | **Etats financiers personnels** | 231 – 264 |
| **Section 1** | : | **Système normal** | 231 – 259 |
| | | - Bilan – système normal | 232 – 234 |
| | | - Compte de résultats – système normal | 235 – 238 |
| | | - Tableau financier des ressources et des emplois (TAFIRE) | 239 – 242 |
| | | - Etat annexé – système normal | 243 – 256 |
| | | - Etat supplémentaire statistique du système normal | 257 – 259 |
| **Section 2** | : | **Système allégé** | 260 – 264 |
| | | - Bilan système allégé | 260 – 261 |
| | | - Compte de résultat | 262 – 263 |
| | | - Etat Annexé – système allégé | 264 |
| **CHAPITRE 5** | : | **Comptes et états financiers consolidés** | 265 – 297 |
| **Section 1** | : | **Principes généraux** | 266 – 267 |
| **Section 2** | : | **Périmètre et méthodes de consolidation** | 267 – 271 |
| | | - Types de contrôle | 267 – 268 |
| | | - Périmètre de consolidation | 268 – 271 |
| | | - Méthodes de consolidation | 271 |
| **Section 3** | : | **Ecart de première consolidation** | 272 – 274 |
| | | - Rappel des textes | 272 |
| | | - Détermination de l'écart de première consolidation | 272 – 273 |
| | | - Evolution de l'écart de première consolidation | 273 |
| | | - Amortissement de l'écart de première consolidation | 274 |
| **Section 4** | : | **Retraitement des comptes des entreprises consolidées** | 274 – 277 |
| | | - Rappel des textes | 274 |
| | | - Retraitements d'homogénéité | 274 – 276 |
| | | - Elimination des écritures passées pour la seule application des législations fiscales | 276 |
| | | - Conversion en francs des états financiers des entreprises étrangères | 276 – 277 |
| **Section 5** | : | **Opérations de consolidation** | 277 – 281 |
| | | - Rappel des textes | 277 |
| | | - Méthodologie | 277 – 278 |
| | | - Elimination des titres de participation | 278 – 279 |
| | | - Elimination des opérations intra-groupe | 279 – 280 |
| | | - Impôts différés de consolidation | 280 – 281 |
| **Section 6** | : | **Informations financières consolidées** | 281 – 293 |
| | | - Contenu des états financiers | 281 |
| | | - Bilan consolidé | 281 – 284 |
| | | - Compte de résultat consolidé | 285 – 287 |
| | | - Tableau financier consolidé des ressources et des emplois | 287 |
| | | - Etat annexé consolidé | 287 – 291 |
| | | - Cas particulier | 291 – 292 |
| | | - Rapport de gestion et contrôle des comptes consolidés | 292 – 293 |
| **Section 7** | : | **Comptes combinés** | 293 – 297 |
| | | - Principe général | 293 – 294 |
| | | - Elaboration des comptes | 294 |

- Périmètre de combinaison ..... 294 – 295
- Critères d'établissement des comptes combinés ..... 295
- Capitaux propres combinés ..... 296
- Ecart d'évaluation et écart d'acquisition dans les comptes combinés ..... 296
- Etat annexé des comptes combinés ..... 296 – 297
- Rapport de gestion et contrôle des comptes combinés ..... 297

**CHAPITRE 6 : Opérations et problèmes spécifiques ..... 299 – 253**

Section 1 : Réévaluation des bilans ..... 299 – 305

Section 2 : Comptabilisation des opérations de crédit-bail ..... 305 – 310

Section 3 : Personnel intérimaire ..... 310 – 311

Section 4 : Réserve de propriété ..... 311 – 313

Section 5 : Concession de service public ..... 313 – 315

Section 6 : Opérations faites pour le compte de tiers ..... 315 – 316

Section 7 : Opérations en monnaies étrangères ..... 316 – 320

Section 8 : Opérations faites en commun ..... 320 – 324

Section 9 : Groupement d'Intérêt Economique ..... 324 - 326

Section 10 : Subventions et aides publiques ..... 326 – 328

Section 11 : Capitaux propres et autres fonds propres ..... 328 – 331

Section 12 : Frais de recherche et de développement ..... 331 – 335

Section 13 : Contrat pluri-exercices ..... 335 – 339

Section 14 : Charges d'emprunts ..... 339 – 340

Section 15 : Normalité du coût de production ..... 340 – 341

Section 16 : Evénements postérieurs à la clôture de l'exercice ..... 341 – 344

Section 17 : Inventaire permanent en comptabilité générale ..... 344 – 346

Section 18 : Comptabilité autonome par établissement ..... 346 – 349

Section 19 : Comptabilité plurimonétaire ..... 349 – 350

Section 20 : Adaptation aux entreprises agricoles ..... 350 – 353

**CHAPITRE 7 : Terminologie ..... 355 – 419**

Section 1 : Liste des termes ..... 355 – 361

Section 2 : Définitions (des termes) ..... 362 – 419

**CHAPITRE 8 : Nomenclatures ..... 421 – 430**

**Section 1 : Nomenclature des activités basées sur la C.I.T.I ..... 421 – 423**

**Section 2 : Nomenclature des biens et services ..... 423 – 428**

**Section 3 : Nomenclature des actifs non financiers ..... 429**

**Section 4 : Nomenclature des secteurs institutionnels ..... 430**

**Section 5 : Nomenclature des opérations financières ..... 430**

**CHAPITRE 9 : Système minimal de trésorerie ..... 431 – 443**

**Section 1 : Principe du système minimal de trésorerie ..... 431 – 433**

**Section 2 : Caractéristiques comptables générales ..... 433 – 434**

**Section 3 : Organisation comptable ..... 434 – 437**

**Section 4 : Développement de l'analyse ..... 437 – 443**