



Organisation pour l'Harmonisation en Afrique du Droit des Affaires
Organization for the Harmonization of Business Law in Africa
Organizacion para la Armonizacion en Africa de la Legislacion Empresarial
Organizaçao para a Harmonizaçao em Africa do Direiton dos Negocios

**ECOLE REGIONALE SUPERIEURE DE LA MAGISTRATURE
(ERSUMA)**

—o00o—

**FORMATION DES EXPERTS DU CONSEIL PERMANENT DE
LA COMPTABILITE DU CONGO (CPCC) SUR LE DROIT
OHADA :**

**VOLET ACTE UNIFORME PORTANT ORAGANISATION ET
HARMONISATION DES COMPTABILITES DES ENTREPRISES**

**ÉTUDE APPROFONDIE DES OPÉRATIONS
SPÉCIFIQUES**

ANIMATEURS

Rémy Emmanuel NGUE
Expert Comptable (Cameroun)

Thomas AZANDOSSESSI
Directeur du Centre National de Formation
Comptable (Bénin)

Sous la Direction de :

Christian D. MIGAN

Président de la Commission de Normalisation Comptable de l'OHADA (CNC-OHADA)
Past Président de l'Ordres des Experts-Comptables et Comptables Agréés du Bénin (OECCA-BENIN)
Expert-Comptable diplômé / Commissaire aux comptes (UEMOA & CRCC GRENOBLE)
Agréé CEMAC N°82
Maître de Conférences-associé à l'Université PMF de Grenoble (France)

LA REEVALUATION DES BILANS

I- CIRCONSTANCES ET FORMES DES REEVALUTATIONS

Les tendances inflationnistes observées sur période (1 à 10 ans par exemple) dans un état peuvent conduire à une distorsion entre les valeurs historiques figurant dans un bilan d'une entreprise et les valeurs actuelles (économiques) du marché. Les bilans ne reflètent plus l'image fidèle tant recherché de la situation patrimoniale et financière des entreprises.

D'année en année l'on peut observer une forte baisse du pouvoir d'achat du fait de la perte de valeur de la monnaie. Cette situation peut alors amener les pouvoirs publics à autoriser, voir à imposer la réévaluation des bilans des entreprises pour retrouver l'image fidèle de la situation économique et financière des entreprises à travers leurs états financiers.

Le législateur OHADA en l'article 35 du droit comptable, pose le principe d'évaluation des éléments figurant à l'actif du bilan : « *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* ». Il affirme donc son choix pour le principe du coût historique.

Toutefois, il admet que la conjoncture économique peut amener les autorités à décider de la mise en place des dispositifs de la réévaluation qui peut être soit libre, soit légale.

1- La réévaluation libre :

La réévaluation libre permet à une entreprise de réévaluer son bilan dans les conditions fixées par les autorités et dans le respect des dispositions des articles 62 à 65 du droit comptable OHADA. L'élément de base qui sert de calcul à la valeur à réévaluer est la « valeur actuelle », c'est-à-dire la valeur du marché.

La réévaluation libre l'entreprise :

- a la liberté de réévaluer ou de conserver les valeurs historiques dans son bilan,
- utilise un référentiel de valeurs actuelles sous sa responsabilité,
- se conforme aux conditions définies par les autorités compétentes et par le respect des articles 62 à 65 du droit comptable OHADA (substitution de la valeur précédemment comptabilisée par la valeur réévaluer, l'écart de réévaluation est inscrit distinctement au passif du bilan dans les capitaux propres, l'élément réévalué ne peut en aucun cas dépasser sa juste valeur, la nouvelle valeur réévaluée des immobilisations amortissables sert de base au calcul des amortissements sur la durée restant à courir, l'écart de réévaluation ne peut être incorporé au résultat de l'exercice ni être distribué comme dividende, il peut être incorporé au capital social),
- **peut, en général, effectuer la réévaluation à la clôture de l'exercice de son choix.**

2- La réévaluation légale :

Ici c'est l'autorité compétente qui décide de la réévaluation en fixant toutes les règles à respecté obligatoirement :

- La date est déterminée (la clôture de l'exercice est donnée) ;
- Les modalités techniques sont nettement précisées, avec recours et indication des indices de réévaluation ;
- Les avantages fiscaux sont bien précisés notamment, la non imposition totale ou partielle de l'écart de réévaluation, la déductibilité des amortissements réévalués et la non imposition totale ou partielle de l'écart de réévaluation de l'élément réévalué cédé, etc.

La réévaluation légale peut être obligatoire pour toutes les entreprises ou pour certaines catégories seulement, et optionnelle pour d'autres.

Généralement c'est une loi qui promulgue la réévaluation pour une durée bien définie et interdit durant cette période aux entreprises de procéder à la réévaluation libre. C'est une opération ponctuelle, avec une date d'effet bien précisée.

2- MODALITES

2.1-Eléments de réévaluation

Ce sont les autorités qui déterminent les éléments réévaluables tant pour la réévaluation légale que pour la réévaluation libre et ceux qui en sont exclus.

2.2- 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 (réévaluation légale) ou par l'utilisation de la valeur actuelle (réévaluation libre).

a) Méthode indiciaire

Les autorités compétentes publient les indices qui traduisent l'évolution du pouvoir d'achat de la monnaie au cours de la période.

Toutefois, la valeur réévaluée (l'application de l'indice à la valeur comptable nette) ne peut pas dépasser la valeur actuelle du bien. La valeur réévaluée est la plus faible des deux valeurs :

- Valeur indiciaire,
- Valeur actuelle.

b) Méthode des coûts actuels

Cette méthode consiste à calculer la valeur actuelle (valeur du marché) de l'élément à réévaluer.

c) Ecart de réévaluation

L'écart de réévaluation est la différence entre les valeurs réévaluées et les valeurs précédemment comptabilisées.

Il ne s'agit pas d'un enrichissement (profit) pour une entreprise, mais seulement un ajustement des capitaux propres, inscrits au passif du bilan. Nous avons vu ci-dessus que le bilan ne reflétait plus l'image fidèle de la situation patrimoniale et financière à cause du coût historique. L'écart de

réévaluation corrige cette insuffisance. C'est une augmentation purement nominale de l'expression monétaire des capitaux propres.

3- NATURE ET SORT DE L'ECART DE REEVALUATION

a) Nature et comptabilisation de l'écart de réévaluation

L'écart n'est comptabilisée ni dans le résultat, ni dans les « réserves » dont l'origine est constitué par les bénéfices.

Il est une subdivision du compte 106 – ECART DE REEVALUATION.

Le législateur comptable OHADA l'a mis proche du capital social pour montrer qu'il n'est pas une réserve (11).

Le schéma de comptabilisation est la suivante :

- Débit : immobilisation (plus value dégagée)
- Crédit : 106 - Ecart de réévaluation

b) Sort ultérieur de l'écart de réévaluation

L'écart peut être incorporé, en tout ou partie, au capital social.

NB : l'écart ne peut être utilisé à compenser des pertes de l'exercice de réévaluation, puisque sa nature n'est pas un profit (article 65).

L'écart de réévaluation ne peut être distribué. Sa distribution entrainerait le délit de distribution des dividendes fictifs.

Exemple :

Machine outil : valeur brute : 1 000 000 000

Cumul des amortissements : 400 000 000

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

Valeur comptable nette = $1\,000\,000\,000 - 400\,000\,000 = 600\,000\,000$

VNC indiciaire réévaluée : $600\,000\,000 \times 1,5 = 900\,000\,000$

Si cette valeur de 900 000 000 est retenue comme valeur réévaluée et si la valeur actuelle est supérieure à 900 000 000, il est noté en comptabilité :

- Valeur d'entrée réévaluée : $1\,000\,000\,000 \times 1,5 = 1\,500\,000\,000$
- Amortissements réévaluée : $400\,000\,000 \times 1,5 = \frac{600\,000\,000}{}$
- Valeur nette comptable réévaluée 900 000 000

Ecart de réévaluation = 900 000 000 – 600 000 000 = 300 000 000

Ecriture comptable

2411	Matériel industriel	500 000 000	
2841	Amortissements M.I		200 000 000
1061	Réévaluation légale		300 000 000

Dans le cas où la valeur actuelle est inférieure à la valeur indiciaire, la valeur à retenir est la valeur actuelle.

Exemple : même cas ci-dessus

Valeur actuelle : 840 000 000.

Valeur indiciaire 900 000 000. **La valeur actuelle doit être retenue.**

$$\text{Rapport (k')} = \frac{\text{valeur actuelle}}{\text{Valeur nette comptable}} = \frac{840\,000\,000}{600\,000\,000}$$

$K' = 1,4$

- Valeur d'entrée : $1\,000\,000\,000 \times 1,4 = 1\,400\,000\,000$
- Amortissements : $400\,000\,000 \times 1,4 = 560\,000\,000$
- Valeur nette comptable réévaluée : 840 000 000

Ecart de réévaluation : 840 000 000 – 600 000 000 = 240 000 000

A compter de la date d'effet de la réévaluation, les amortissements sont à calculer sur le montant 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.

L'information doit être donnée dans l'état annexé.

Si l'écart est incorporé au capital, l'écriture est la suivante :

- Débit : 106 – Ecart de réévaluation

- Crédit : 101 – Capital social

c) Cession de l'immobilisation

Si la cession a lieu au cours de l'exercice,

1- On dote les amortissements complémentaires :

- Débit : 681 – dotations aux amortissements des immobilisations
- Crédit : 281 – Amortissements des immobilisations

2- Cession de l'immobilisation

- Débit : 521/485
- Crédit : 822 – Produits des cessions d'immobilisations

3- Sortie du bien du patrimoine

- Débit : 812 – Valeur comptable des cessions d'immobilisations
- Débit : 281 – Amortissements des immobilisations
- Crédit : 2 ... - Immobilisations (valeur réévaluée)

NB : En cas de cession d'un bien réévalué, l'écart de réévaluation y afférent doit être rapporté au résultat. Le schéma d'écriture :

- Débit : 106 – écart de réévaluation
- Crédit : 841 – Produits HAO constatés.

Pour la détermination du résultat fiscal, il faudra faire attention si l'écart avait été taxé au départ, la reprise devra être retranchée extra-comptablement.

CREDIT BAIL

C'est un concept anglo-saxon qui a été emprunté par le Droit Comptable OHADA et introduit dans notre environnement économique et juridique.

Il s'agit d'un mode de financement qui vient juste après 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).

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".

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 traduites 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 à l'actif du preneur.

Le principe de l'enregistrement comptable en est simple

Débit : classe 2	Immobilisations
Crédit : classe 1	171 Dettes de crédit bail et contrats assimilés

Cet enregistrement devra 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.

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.

En pratique, le contrat de crédit-bail prévoit généralement un versement initial, ou des

redevances de début de période ensuite l'entrée du bien coïncide avec un paiement.

Si **VE** est la valeur d'entrée et **P** le montant de ce paiement concomitant, tout se passe comme si le montant de l'emprunt est de : **VE - P**.

I. **Emprunt = VE – P**

On pourrait également considérer que l'emprunt est d'un montant **VE** et donne lieu à un premier paiement **P** immédiat qui est donc le 1^{er} remboursement avec les intérêts couru égaux à **zéro**.

i.- 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.

ii.- 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.

iii.- Résultat de l'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.

iv.- Levée ou non de l'option d'achat

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

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.

L'amortissement du bien se poursuit 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, entraîne les conséquences comptables suivantes :

☞ **Constatation de la "cession" du bien à la société de crédit-bail**

Ce bien entré à l'actif, comme un bien en propriété doit "**sortir**" du bilan à la **date de levée** de l'option.

☞ **Annulation de la "dette" d'emprunt équivalent**

A cette date, le prix de rachat **R** représente la dernière "annuité" de l'emprunt équivalent, échéant ce jour.

Ce prix R est donc le "capital restant dû" de l'emprunt.

☞ **Constatation d'un résultat de cession**

En renonçant à verser le prix R pour acquérir le bien, de valeur comptable X supérieure (en général), l'entreprise subit une perte égale à $X - R$.

Plus ou moins value de cession = $X - R$

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).

iv.- Enregistrements comptable en fin d'exercice

1. Charges annuelles

☞ **En cours d'exercice** : constatation du loyer à payer (redevance) au débit du compte **623 - REDEVANCE DE CREDIT BAIL ET DE CONTRAT ASSIMILES**, par le crédit d'un compte de trésorerie (52/57)

☞ **En fin d'exercice le traitement comptable se passe en deux phases**

1.- retraitement de la redevance payée en cours d'exercice: on débite les

comptes :

○ **672 — INTÉRÊTS des LOYERS DE CREDIT-BAIL ET CONTRATS ASSIMILES**

○ **171 - DETTES DE CREDIT BAIL ET CONTRATS ASSIMILES**

Par le crédit du compte :

○ **623 - REDEVANCE DE CREDIT BAIL ET DE CONTRAT ASSIMILES**

du même montant.

2.- Constatation des amortissements : utilisation des comptes 68 et 85, sans distinction spécifique.

v. – 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.

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.

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

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

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 **R**, et définit un plan d'amortissement.

vi.- Crédit mobilier et Crédit Bail Immobilier

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

vii.- Information des tiers : l'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) ;
- ☞ **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.

Vii – Fiscalité

Les loyers de biens meubles donnés en crédit bail sont imposables à la TVA.

Exemple 1 :

Le 1^{er} janvier 200N, le Groupe FOCALI souscrit à un contrat de crédit bail mobilier portant sur une machine industrielle agricole d'une valeur H.T. de 10 000 000. Le Groupe FOCALI prend immédiatement livraison de la machine (01.01.2004).

Durée de vie économique : 10 ans

La Société SOGELEASE a prévu le paiement de 5 redevances annuelles de 2 100 000 H.T. chacune, la première venant à échéance le 1^{er} janvier 200N+1.

Il est stipulé une option d'achat en fin de contrat pour un montant de 450 000 H.T.

Fin de contrat 31.12.200N+5

Travail à faire :

1. Comptabiliser la signature du contrat le 1^{er} janvier 200N
2. Comptabiliser le paiement par banque de la redevance le 1^{er} janvier 200N+1
3. Indiquer les écritures d'inventaire à passer au journal le 31.12.200N
4. Passer les écritures de levée d'option le 31.12.200N+5 sachant que l'entreprise conserve la machine.

⋮

Solution

Calculs

Détermination du **taux d'emprunt** :
$$L \frac{1 + (1+i)^{-5}}{i} + R (1+i)^{-5} = VE \text{ Emprunt}$$

L = Loyer ou redevance

R = Prix de rachat

VE = Valeur d'entrée ou emprunt

i = taux d'emprunt équivalent

Soit :
$$\frac{2\,100\,000 [1 + (1+i)^{-5}]}{i} + 450\,000(1+i)^{-5} = 10\,000\,000$$

Par lecture de la table financière, on trouve que $i = 3\%$

Tableau de l'emprunt

N° des annuités	Capital dû au début période	Intérêts à 3%	Amortissement annuel	Annuité
1	10 000 000	300 000	1 800 000	2 100 000
2	8 200 000	246 000	1 854 000	2 100 000
3	6 346 000	190 380	1 909 620	2 100 000
4	4 436 380	133 090	1 966 910	2 100 000
5	2 469 470	74 080	2 025 920	2 100 000
	443 550(1)	13 110	436 890	450 000
Totaux		956 660	9 993 340	10 950 000

(1) Reste à rembourser à la fin de la cinquième année :
2 469 470 – 2025 920

⋮

-----01.01.200N-----

2411	Matériel et Outil ; Industriel	10 000 000
173	Emprunt Equivalent Crédit Mobilier	10 000 000

Signature du contrat crédit bail

-----01.01.200N+1-----

623	Redevance Crédit Bail Mobilier	2 100 000
445	ETAT , TVA récupérable	392 700
521	BANQUE	2 492 700

Paiement 1^{ère} redevance

-----31.12.200N-----

173	Emprunt Equivalent Crédit Mobilier	1 800 000	-
6722	Intérêts dans loyer CBM	300 000	
623	Redevance CBM		2 100 000

Retraitement CBM 2001

-----31.12.200N -----

681	Dotations aux Amorts	1 000 000	
2841	Amorts Machine CBM		1 000 000

Dot. Amorts. Mat/CBM

-----31.12.200N+5-----

623	Redevance Crédit Bail Mobilier	450 000	
445	ETAT , TVA récupérable	84 150	
521	BANQUE		534 150

Paiement dernière redevance / Levée d'option

-----31.12.200N+5-----

173	Emprunt Equivalent Crédit Mobilier	436 890	
6722	Intérêts dans loyer CBM	13 110	
623	Redevance CBM		450 000

Retraitement CBM 2004

-----31.12.200N+5-----

681	Dotations aux Amorts	1 000 000	
2841	Amorts Machine CBM		1 000 000

Dot. Amorts. Mat/CBM

LA RÉSERVE DE PROPRIÉTÉ

I-LA DÉFINITION

La clause de réserve de propriété est une clause par laquelle le transfert de propriété est suspendu, dans un but de garantir au vendeur, jusqu'à exécution intégrale de la prestation due en contrepartie. La prestation due en contrepartie est le paiement du prix défini dans le contrat.

La clause suspensive intervient pour assurer la protection du vendeur contre l'acheteur déjà en possession du bien, objet du contrat.

Le périmètre du bilan ne se confondant plus avec celui du patrimoine Juridique, le Système Comptable OHADA considère du point de vue du traitement comptable, l'achat-vente comme une opération ordinaire, malgré l'existence de cette clause de réserve de propriété.

II. LA RÉSERVE DE PROPRIÉTÉ CHEZ L'ACHETEUR

a) La constatation de l'achat

DÉBIT	CRÉDIT	LIBELLÉS	DÉBIT	CRÉDIT
60..	401	Achats avec clause de réserve de propriété Fournisseurs, réserve de propriété	X	X

OU

DÉBIT	CRÉDIT	LIBELLÉS	DÉBIT	CRÉDIT
2.....	481	Immobilisations, réserve de propriété Fournisseurs d'immobilisations, réserve de propriété	X	X

b) L'extinction de la dette avec réserve de propriété

Au fur et à mesure que des règlements s'opèrent, le compte 401/481 est débité par le crédit du compte de trésorerie concerné. L'effet de la clause disparaît au règlement final et le transfert juridique de propriété s'opère à cette date. Les écritures comptables passées antérieurement ne sont pas remises en cause, sauf à reclasser les biens acquis avec clause dans les comptes ordinaires, la distinction ayant été opérée auparavant.

⋮

DÉBIT	CRÉDIT	LIBELLÉS	DÉBIT	CRÉDIT
2...		Immobilisations	X	
■ -	2	Immobilisations, réserve de propriété		X

c) La reprise du bien par le vendeur impayé

Dans le cas où l'acheteur n'a pas honoré ses engagements vis-à-vis du vendeur, ce dernier récupère le bien vendu avec clause de réserve de propriété. Le schéma comptable est le suivant :

DÉBIT	CRÉDIT	LIBELLÉS	DÉBIT	CRÉDIT
401		Fournis.	X	
	70...	Ventes		X
DÉBIT	CRÉDIT	LIBELLÉS	DÉBIT	CRÉDIT

485		Créances sur cessions d'immobilisations	X	
	82	Produits des cessions d'immobilisations		X
DÉBIT				
	CRÉDIT	LIBELLÉS	DÉBIT	CRÉDIT
28.		Amortissements	X	
81.		Valeurs comptables des cessions d'immobilisations	X	
	2...	Immobilisations		X

Les acomptes ne seront restitués à l'acheteur que dans la mesure où le vendeur aura totalement récupéré le prix initial.

d) L'évaluation du bien à l'inventaire

L'acheteur procède comme le propriétaire réel du bien. Il évalue le bien et procède aux ajustements nécessaires si possible : constatation d'amortissement ou de provisions comme l'aurait fait le propriétaire.

⋮

III. LA RÉSERVE DE PROPRIÉTÉ CHEZ LE VENDEUR

a) La constatation de la vente

DÉBIT	CRÉDIT	LIBELLÉS	DÉBIT	CRÉDIT
410.		Clients, réserve de propriété	X	
	70...	Ventes		X

Le vendeur est propriétaire du bien jusqu'à la date du paiement intégral. L'entreprise peut créer des sous-comptes du compte 41.

b) L'extinction de la créance avec réserve

Au fur et à mesure que des paiements s'opèrent, le compte 41 est soldé par le débit du compte de trésorerie concerné. L'effet de la clause disparaît et le vendeur cesse d'être propriétaire du bien cédé avec réserve de propriété à la date du paiement final.

c) La revendication du bien par le vendeur impayé

En cas d'impayé, le vendeur reprend son bien et procède à l'annulation de la vente. Le schéma comptable est le suivant :

DÉBIT	CRÉDIT	LIBELLÉS	DÉBIT	CRÉDIT
70		Ventes	X	
	410...	Clients, réserve de propriété		X

d) L'évaluation du bien à l'inventaire

Le vendeur étant titulaire d'une créance protégée par la réserve de propriété du bien détenu par l'acheteur, il ne saurait être concerné directement par la dépréciation du bien. Si le débiteur est solvable, aucun problème ne se pose au niveau du vendeur. Mais lorsque l'acheteur est en difficulté (cessation de paiement par exemple), il conviendrait de constituer une provision pour créance douteuse.

Toutefois, la clause de réserve de propriété jouant, le vendeur pourrait limiter le montant de la provision à la différence entre le montant de la créance restant due et celui de la valeur de réalisation nette de tous les frais du bien. Mais il conviendrait de s'assurer tout d'abord que le bien existe bel et bien en nature au sein du patrimoine du débiteur.

En cas d'impayé, le vendeur peut revendiquer le bien afin de le revendre. Dans ce cas, la provision constituée auparavant devra être annulée et le compte du client soldé. Le schéma comptable est le suivant :

DÉBIT	CRÉDIT	LIBELLÉS	DÉBIT	CRÉDIT
70		Ventes	X	
	41	Clients, réserve de propriété Pour solde du compte 41		X

DÉBIT	CRÉDIT	LIBELLÉS	DÉBIT	CRÉDIT
491		Dépréciations des comptes clients	X	
	759	Reprises de charges provisionnées d'exploitation		X

IV. LA RÉSERVE DE PROPRIÉTÉ ET INFORMATION FINANCIÈRE

Le Système Comptable OHADA, ayant privilégié le périmètre économique du bilan, n'a pas jugé nécessaire de faire apparaître distinctement dans le bilan :

- les biens dont l'entreprise est propriétaire ;
- les biens acquis par crédit-bail ;
- les biens acquis avec clause de réserve de propriété ;
- les biens acquis par concession ;
- les créances assorties de la garantie de réserve de propriété ;
- les dettes assorties de clause de réserve de propriété.

La réserve de propriété s'analyse d'un point de vue juridique et économique comme une sûreté réelle au bénéfice du vendeur.

a) L'état annexé

Pour l'information des tiers, l'état annexé devra mentionner :

- les immobilisations frappées de réserve de propriété ;
- les stocks frappés de réserve de propriété ;
- les clients (et autres créances) avec garantie de réserve de propriété ;
- les fournisseurs (et autres dettes) avec réserve de propriété.

b) L'utilisation des comptes d'engagement

Des comptes d'engagement ont été prévus par le Système Comptable OHADA. L'entreprise aura avantage à utiliser les comptes prévus : il s'agit des comptes 90 et 91.

Quant aux stocks, leur suivi n'est possible que dans le cadre du système de l'inventaire permanent tenu dans la comptabilité analytique ou dans la comptabilité générale.

c) Exemple d'application

Le 01/01/N, la société SERCA SA a acquis une machine industrielle de F CFA 100 000 000 hors taxes (TVA à 20%) auprès d'un concessionnaire à BRAZAVILLE. Ce dernier lui a consenti un crédit sans intérêt étalé en douze mensualités d'égal montant. La vente est assortie d'une clause de réserve de propriété jusqu'au dernier terme le 31/01/N+1. Cette machine est amortissable en linéaire sur 5 ans.

Travail à faire :

- Passer les écritures jugées nécessaires.

Solutions

À l'acquisition

DÉBIT	CRÉDIT	LIBELLÉS	DÉBIT	CRÉDIT
2411		01/04/N Matériel industriel	100 000 000	
4451	4812	Etat, TVA récupérable sur immobilisations Fournisseurs d'immobilisations TVA : $100\,000\,000 \times 20\% = 20\,000\,000$	20 000 000	120 000 000

Échéances mensuelles

DÉBIT	CRÉDIT	LIBELLÉS	DÉBIT	CRÉDIT
4812		01/05/N Fournisseurs d'immobilisations corporelles	10 000 000	
	521	Banques		10 000 000
6813		3.1/12/N Dotations aux amortissements des immobilisations corporelles	20 000 000	
	2841	Amortissements du matériel industriel $100\,000\,000 \times 20\% :$		20 000 000

LE TRAITEMENT COMPTABLE DES CONCESSIONS DE SERVICE PUBLIC

I-Introduction

1.1- DÉFINITION

La concession est le contrat par lequel une personne publique appelée le concédant, confie à une autre personne physique ou morale appelée le concessionnaire, 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. Il existe également des contrats apparentés à la concession qui portent une autre appellation : régie intéressée, affermage...

Les contrats de concession accordent au concessionnaire désigné :

- le droit d'utilisation des biens du domaine public ;
- et/ou le droit exclusif d'exploitation d'un service ou d'un bien.

Les contrats de concession comportent pour le concessionnaire l'obligation 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.

Très souvent, c'est à la suite d'un appel d'offre lancé par le concédant qu'un concessionnaire est désigné. Le dossier d'appel d'offre indique clairement les conditions dans lesquelles les biens seront exploités. Dans la majeure partie des cas, on distingue :

- les biens mis en concession ;
- les biens loués ou prêtés à la concession.

1.2- Les biens mis en concession :

- par le concédant et qui devront lui revenir en fin de concession : **biens de retour** ;
- par le concessionnaire et qui devront, selon le cas, soit être remis gratuitement au concédant en fin de contrat, soit être transférés au concédant contre indemnités en fin de concession : **biens remis ou biens de reprise**.

1.3- Les biens loués ou prêtés à la concession

Les biens loués ou prêtés à la concession et qui sont censés appartenir au concessionnaire, ne feront l'objet ni d'un retour, ni d'une remise, ni d'une reprise.

Pour les biens mis en concession par le concessionnaire et qui devront être remis gratuitement au concédant en fin de concession, il y a lieu de procéder à un amortissement de caducité permettant au concessionnaire de reconstituer les capitaux qu'il a investis. C'est le caractère temporaire de la concession et l'obligation de remise gratuite en fin de concession qui justifient cet amortissement de caducité.

II- L'ASPECT COMPTABLE DU CONTRAT DE CONCESSION

Tout contrat de concession entraîne pour le concessionnaire des implications comptables. Ces implications seront analysées à travers les points suivants :

- la prise en compte du droit exclusif d'utilisation ou d'exploitation ;
- la prise en compte chez le concessionnaire des biens concédés par l'entité publique ;
- l'utilisation des comptes spécifiques chez le concessionnaire.

2.1- La prise en compte du droit exclusif d'utilisation ou d'exploitation

Ce droit qui a une valeur économique certaine, doit-il, oui ou non être comptabilisé chez le concessionnaire ? En l'absence de flux correspondant et tenant compte de son mode d'évaluation et du principe du coût historique il y a lieu de ne pas envisager la comptabilisation de ce droit en comptabilité chez le concessionnaire.

2.2- La prise en compte chez le concessionnaire des biens concédés par l'entité publique

Les biens concédés sur la base du principe de la prééminence de la réalité sur l'apparence, doivent être comptabilisés chez le concessionnaire à l'actif de son bilan.

Corrélativement au passif du bilan, en contrepartie, devra être mentionnée la ressource de financement correspondante.

Cette ressource de financement qui n'est pas une dette, mais un financement propre, est intitulé «Droit du concédant exigible en nature».

Il conviendrait d'envisager la création d'une rubrique spécifique intermédiaire entre les capitaux propres et les dettes financières dans le bilan : autres fonds propres. Il s'en suit alors une adaptation de la présentation du bilan par les concessionnaires.

2.3- La dépréciation des biens mis en concession

La dépréciation des biens mis en concession se fait soit par le biais des amortissements, soit par le biais des provisions suivant les cas. C'est l'obligation de maintien du potentiel productif exigé par le concédant qui conduit, soit à un amortissement, soit à une provision adéquate.

III- L'UTILISATION DES COMPTES SPÉCIFIQUES CHEZ LE CONCESSIONNAIRE

3.1- Le compte de bilan ou de situation

On y trouve :

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

3.2- Les comptes de gestion

On y trouve :

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

Il conviendrait d'envisager la création de ces comptes en supplément des subdivisions prévues par le Système Comptable OHADA, si le concessionnaire a une autre activité en plus de celle de la concession.

Ces comptes sont créés en substitution des comptes usuels chez les concessionnaires exclusifs.

Quant à l'état annexé, il devra fournir la ventilation des immobilisations mises en concession par le concédant par poste usuel du bilan du système normal.

Exemple d'application

La société TOTALFINA ELF bénéficie d'un contrat de concession avec l'État Congolais pour l'exploitation d'un grand gisement de gaz au large des côtes de Zinga pour une durée de 30 ans. Ce contrat confère l'exclusivité de l'exploitation d'un domaine minier qui s'étend sur 500 hectares. Les réserves en gaz sont estimées à 4 000 000 de mètres cube.

Dans le cadre de la convention passée entre les deux parties, tous les biens fixes (à savoir matériel de forage, derricks, palans, bâtiments, routes) édifiés dans la zone par la société concessionnaire seront transférés contre indemnités à l'État concédant au terme du contrat, sauf renouvellement.

L'État Congolais met à la disposition du concessionnaire les installations spécialisées et les constructions existantes d'une valeur respectives de F CFA 560 000 000 et F CFA 640 000 000 que le concessionnaire s'engage à restituer en l'état.

Les investissements engagés au cours de l'année N, année de démarrage de la concession sont ainsi récapitulés :

INVESTISSEMENTS	MONTANTS F CFA
Installation de 50 puits de forage avec derricks pour une valeur	800 000 000
Construction de routes d'accès	360 000 000
Construction de cuves de stockages	500 000 000
Bâtiments administratifs et intendances	335 000 000

Tous ces ouvrages ont été réceptionnés le 01/01/N.

Travail à faire :

Passer les écritures jugées nécessaires.

Solutions

Le droit exclusif d'exploitation de la réserve de 4 000 000 mètres cube ne sera pas comptabilisé car il est difficilement évaluable. Cependant, il sera mentionné dans l'état annexé avec la durée d'effet du contrat.

OPÉRATIONS EN MONNAIES ÉTRANGÈRES

Toute opération faite en monnaie étrangère présente sa propre spécificité, car elle a pour conséquence la prise d'un risque de perte ou une chance de gain du fait de l'évolution des cours entre le début et le règlement final de l'opération.

Les pertes de change et les gains de change doivent être inscrits dans les comptes 676 et 776 du SYSTÈME COMPTABLE OHADA, dès lors que l'opération est dénouée.

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

- soit par la constitution d'une provision pour pertes de change enregistrée au crédit du compte 194 (opérations à plus d'un an) ou par une inscription en charges provisionnées enregistrée au crédit du compte 499 (opérations à moins d'un an) ;
- soit par une opération de couverture de change qui est une opération technique (achat ou vente de devises à terme...) destinée à éliminer le risque né de la fluctuation du taux de change entre la date de transaction ou une date ultérieure et son dénouement final, lorsque cette transaction est faite avec l'étranger. La couverture de change a pour effet de fixer définitivement les termes de la transaction, en unités monétaires légales du pays.

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

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

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

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

Les dispositions à suivre sont exposées :

- 1) pour les biens (immobilisations incorporelles et corporelles, titres et stocks) dans l'article 51 ;
- 2) pour les créances et les dettes dans les articles 52 à 57 ;
- 3) pour les disponibilités dans l'article 58.

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

1. Immobilisations incorporelles et corporelles

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

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

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

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

2. Titres

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

Les remarques faites ci-dessus pour les immobilisations concernant la différence entre le prix payé et le coût initial enregistré, demeurent valables pour les titres. Cette différence constitue une perte ou un gain de change à enregistrer dans les charges ou les produits financiers de l'exercice du paiement.

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

3. Stocks

Les stocks sont valorisés en fonction :

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

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

a) Détention à l'étranger

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

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

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

Il existe plusieurs possibilités d'évaluation :

- valorisation des achats et des stocks au cours d'achat (ou cours moyen d'achat calculé sur la durée de rotation des stocks) ;
- valorisation des achats au cours du jour d'achat et valorisation des stocks :

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

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

B — DETTES ET CREANCES LIBELLEES EN MONNAIES ETRANGERES

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

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

Elles se traduisent respectivement par :

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

1. Inscription des valeurs d'entrée

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

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

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

En général, cette distinction est fonction des facteurs suivants :

- une décision d'acheter ou de vendre à un certain prix exprimé en devises à partir de la valeur que l'on veut obtenir en unités monétaires légales du pays, après une conversion assurant l'équivalence entre les deux monnaies ;
- le cours à utiliser selon le délai séparant la date de conclusion du contrat (accord entre les parties) et la date prévue pour le règlement financier. Si ce délai est court le cours au comptant peut être retenu. Sinon, il sera choisi un cours à terme (cours fourni par les banques) ou un cours économique interne que l'entreprise devra pouvoir justifier. Ce cours ne doit pas être arbitraire, mais fixé en fonction des échéances financières de l'opération basées sur le délai moyen du règlement financier des commandes courantes ;
- la date de formalisation de l'accord des parties. Cette date est normalement celle de la commande lorsqu'elle devient ferme et définitive. Si le délai entre cette date et celle de la facturation est court, la date de la facturation peut être retenue.

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

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

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

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

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

478 — ECARTS DE CONVERSION-ACTIF

479 — ECARTS DE CONVERSION-PASSIF

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

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

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

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

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

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

3. Ecart de conversion et résultat

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

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

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

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

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

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

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

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

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

4. Différences de change

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

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

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

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

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

C — DISPONIBILITES EN 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.

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).

I.I.C – METHODE A L'ACHEVEMENT

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

1. Exercices d'exécution

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

- aucun chiffre d'affaires n'est inscrit en classe 7 ;
- les charges sont enregistrées dans les comptes de la classe 6 correspondant à leur nature ;
- en fin d'exercice, le coût de production de l'opération est porté dans les "en-cours" de travaux ou de services avec la contrepartie, pour l'exercice, en classe 7, dans la variation des "en-cours" (compte 73) ;
- les acomptes reçus des clients subsistent au passif du bilan de l'exercice ;
- en cas de dépréciation sur la partie du contrat exécutée, l'entreprise constate la diminution des "en-cours" ;
- s'il existe un risque de perte à terminaison supplémentaire sur le contrat global, une dotation à une provision financière pour risques et charges (compte 193) est passée au Compte de résultat de l'exercice.

2. Exercice de terminaison

Au cours de l'exercice de terminaison :

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

D — METHODE A L'AVANCEMENT

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

1. Exercices d'exécution

Au cours des exercices d'exécution :

- le chiffre d'affaires correspondant aux travaux exécutés au cours de chaque exercice et acceptés par le client est porté en classe 7 ;
- les charges sont enregistrées dans les comptes de la classe 6 correspondant à leur nature ;
- aucun "en-cours" n'est porté au bilan, à l'exception de la partie des travaux exécutés pour laquelle le client n'a pas encore donné son accord ;
- les créances clients sont créées en contrepartie des travaux inscrits dans le chiffre d'affaires, les acomptes versés venant en diminution des créances correspondantes ;
- aucune dépréciation n'est constatée sur les travaux exécutés au cours de chaque exercice, dans la mesure où ils sont inscrits en classe 7 (la marge sur le résultat est automatiquement dégagée par différence entre le chiffre d'affaires et les charges correspondantes : profits ou pertes successifs) ;
- comme dans la méthode à l'achèvement une provision pour risque de perte à terminaison sur le contrat global peut être nécessaire. Elle sera reprise au fur et à mesure de l'exécution effective des travaux.

2. Exercice de terminaison

La comptabilisation est la même.

E – MÉTHODE DU BÉNÉFICE PARTIEL A L'INVENTAIRE

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

1. Principe

"Peut-être considéré comme réalisé à cette date (date de clôture d'un exercice) le bénéfice résultant d'une opération partiellement exécutée et acceptée par le client, lorsqu'il est possible de prouver, avec une sécurité suffisante, que le contrat est suffisamment avancé pour que ce bénéfice partiel puisse s'insérer normalement dans le bénéfice global prévisionnel de l'opération dans son ensemble" (article 60 de l'Acte uniforme).

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

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

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

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

Dans les cas exceptionnels où des garanties accordées soit par la puissance publique, soit par le jeu des contrats permettent d'affirmer l'existence d'un bénéfice final, quelles que soient les circonstances, le bien-fondé de la comptabilisation d'un résultat bénéficiaire partiel est démontré par référence aux dispositions de ces garanties (travaux en régie, par exemple).

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

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

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

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

Le rapport suivant peut aussi être utilisé :

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

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

2. Conséquences en cours d'exécution

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

- aucun chiffre d'affaires n'est inscrit en classe 7 ;
- les charges relatives au contrat sont enregistrées en classe 6, selon leur nature ;
- en fin d'exercice :
 - le coût de production de l'opération est porté dans les "en-cours" avec contrepartie, pour l'exercice, en classe 7, dans la variation des "en-cours" (compte 73) ;

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

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

3. Conséquences pour l'exercice de terminaison

- le chiffre d'affaires total de l'opération est à comptabiliser en classe 7 avec contrepartie en créances clients ;
- les charges de l'exercice de terminaison sont enregistrées dans les comptes de la classe 6 correspondant à leur nature ;
- le coût de production des "en-cours" des exercices précédents est annulé par inscription au débit du compte 73 ;
- les acomptes reçus des clients sont virés au crédit des comptes clients concernés ;
- la quote-part du résultat bénéficiaire comptabilisée antérieurement est débitée au compte 653 par le crédit du compte 475, pour solde de ce compte.

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

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

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

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

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

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

CHARGES D'EMPRUNTS

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

A –CHARGES D'EMPRUNTS INCORPORABLES ; COÛTS CONCERNES

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

- les intérêts proprement dits des emprunts et avances reçues ;
- les intérêts inclus dans les redevances de crédit-bail ;
- les intérêts sur découverts bancaires ;
- les amortissements des primes de remboursement des emprunts ;
- les amortissements des coûts accessoires d'émission des emprunts (frais d'émission des emprunts) ;
- les différences de change sur emprunts en devises, dans la mesure où elles sont assimilables à un complément de charges d'intérêts.

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

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

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

B – CONDITIONS D'INCORPORATION

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

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

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

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

2. Durée du processus d'achat ou de production

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

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

Afin d'aider les entreprises dans cette détermination du niveau significatif des intérêts incorporables, le SYSTÈME COMPTABLE OHADA fait référence à une durée des processus d'achat ou de production de "l'ordre de cinq à six mois", sans fixer de seuils pour les deux autres paramètres.

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

3. Bornes de la période de calcul

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

La fin de la période de calcul correspond :

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

4. Obligation d'incorporation

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

5. Etat annexé

L'Etat annexé doit faire mention de l'incorporation de charges d'emprunts dans les immobilisations et les stocks en précisant :

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

NORMALITÉ DU COÛT DE PRODUCTION

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

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

A — EXCLUSION DES "PERTES ET GASPILLAGES"

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

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

Toute production engendre inévitablement des pertes de matières premières, ainsi que des "rebuts" sans valeur. Exemples : chutes de cuir dans une maroquinerie ; "loupés" de fabrication invendables ; casses accidentelles habituelles. Ces pertes font incontestablement partie du coût de production dans la mesure où elles sont, pratiquement, inévitables et présentent un niveau statistiquement normal. Exemple : chutes de matières premières de 6 % du total consommé. Ces pertes ne sont pas visées dans l'exclusion.

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

B – EXCLUSION DES SURCÔÛTS 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.

EVENEMENTS POSTERIEURS A LA CLOTURE DE L'EXERCICE

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

1. Définitions

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

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

La date d'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. Événements non liés à des conditions existant à la date de clôture

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

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

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

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

Autres exemples :

- fluctuations de change : c'est le cours à la date de clôture qui doit être retenu ;
- fluctuations de cours de matières premières et produits ;

- restructurations décidées après clôture ;
- contrôle fiscal après clôture ;
- litige dont la cause est postérieure à la clôture, etc.

D — EVENEMENTS POSTERIEURS ET RAPPORT DE GESTION

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

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

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

COMPTABILITÉ PLURIMONÉTAIRE

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

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

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

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

A — METHODE DE L'INTEGRATION DIRECTE (METHODE DITE EGALEMENT MONOMONETAIRE)

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

La comptabilité n'est tenue qu'en unités monétaires légales du pays.

Deux solutions sont possibles pour la conversion des opérations :

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

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

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

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

B — MÉTHODE DE L'INTÉGRATION DIFFÉRÉE (DITE ÉGALEMENT MÉTHODE DE LA COMPTABILITÉ FRACTIONNÉE OU MÉTHODE PLURIMONÉTAIRE)

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

C — METHODE DE L'INTEGRATION MIXTE

Cette méthode fait intervenir :

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

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

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 DÉPRÉCIATIONS DE STOCKS