

COMPTABILITE APPROFONDIE 1

THEME 1 : NORMALISATION COMPTABLE

THEME 2 : EVALUATION DES ELEMENTS DU PATRIMOINE

THEME 3 : SUBVENTIONS ET AIDES PUBLIQUES

THEME 4 : OPERATIONS EN MONNAIES ETRANGERES

THEME 1 : NORMALISATION COMPTABLE

1. Le rôle de la comptabilité

La comptabilité est un système d'organisation de l'information financière permettant de :

- Saisir ; classer et enregistrer les données chiffrées ;
- Fournir, après traitement approprié, un ensemble d'informations conforme aux besoins de divers utilisateurs intéressés (Etat, bailleurs de fonds, entités, fournisseurs, clients...)

Pour garantir la qualité et la compréhension de l'information, toute comptabilité implique :

- Le respect des principes ;
- Une organisation répondant aux exigences de contrôle et de vérification ;
- La mise en œuvre de méthodes et procédures ;
- L'utilisation d'une terminologie commune

Elle est la mémoire sans laquelle le bon fonctionnement de l'entité pourrait être remis en cause. Pour cela, la comptabilité s'appuie sur un certain nombre de règles codifiées sous forme de référentiel applicable dans un espace géographique durant un temps déterminé.

1.1. Le plan comptable OCAM

Le plan comptable de l'Organisation Commune Africaine et Malgache communément a été officiellement adopté le 30 Janvier 1970 par une résolution de la conférence des chefs d'Etats à Yaoundé au Cameroun. Il avait pour objet et finalité de normaliser et d'homogénéiser les comptabilités des Etats membres en fournissant aux entreprises un cadre comptable et des dispositions qui soient adaptés à leurs besoins et leurs moyens. Malgré l'absence d'harmonisation due à sa grande souplesse d'adaptation, force est de reconnaître que dans d'autres Etats le plan OCAM a été adapté à certaines réalités locales. C'est ainsi que sont apparus :

- Le plan comptable ivoirien
- Le plan comptable national au Bénin
- Le plan comptable sénégalais, etc.

Donc, nous pouvons affirmer que les pratiques comptables, contrairement à l'objectif visé par le plan OCAM, sont très divergentes d'un pays à un autre, parfois d'une entreprise à une autre dans un même pays (hétérogénéité des référentiels comptables et pluralité des Etats financiers).

Quelle attitude les autorités compétentes vont-elles adopter face à une telle situation ?

1.2. Le Système Comptable OHADA

Le 17 Octobre 1993 fut adopté à Port Louis (Iles Maurice), le Traité relatif à l'Organisation pour l'Harmonisation en Afrique du Droit des Affaires « OHADA ». Elle marque le point de départ de l'harmonisation du droit des affaires dans les Etats-parties, à savoir le Bénin, le Burkina-Faso, le Cameroun, la Centrafrique, la République Islamique des Comores, la République du Congo, la République Démocratique du Congo, la Côte d'Ivoire, le Gabon, la Guinée Bissau, la Guinée Conakry, la Guinée Equatoriale, le Mali, le Niger, le Sénégal, le Tchad et le Togo. Le Traité est entré en vigueur le 18 Septembre 1995, date à laquelle les ratifications ont été réunies.

Cette vaste organisation a pour missions :

- d'unifier le droit des affaires dans les Etats membres de l'organisation
- de promouvoir l'arbitrage pour le règlement des différends contractuels
- d'améliorer la formation des magistrats et des auxiliaires de justices

Le moyen pour y parvenir est la création d'un espace juridique commun par :

- La promulgation d'Actes uniformes communs à tous les Etats-parties
- L'institution d'un Cour Commune de Justice et d'Arbitrage à Abidjan
- La création d'une Ecole Supérieure de Magistrature à Porto-Novo (Bénin)

Le référentiel d'étude que nous retenons ici est le SYSCOHADA.

2. Dispositions générales du SYSCOHADA

La mise en application du SYSCOHADA correspond à la nécessiter d'harmoniser les référentiels comptables en vigueur dans les pays de la zone de manière à avoir une homogénéité de présentation des informations comptables de ladite zone. Il répond aussi à la nécessité d'intégrer dans le cadre conceptuel des notions de normes comptables internationales tout en respectant les réalités des économies africaines.

2.1. Champs d'application

Sont astreintes à la mise en place d'une comptabilité financière selon le système comptable OHADA :

- les entités soumises aux dispositions de l'Acte uniforme relatif au droit commercial général et de l'Acte uniforme relatif au droit des sociétés commerciales et du GIE ;
- les entités publiques, parapubliques, d'économie mixte ;
- les entités soumises aux dispositions de l'Acte uniforme relatif au droit des sociétés coopératives ;
- et, plus généralement, les entités produisant des biens et services marchands et non marchands, dans la mesure où elles exercent, dans un but lucratif ou non, des activités économiques à titre principal ou accessoire qui se fondent sur des actes répétitifs, à l'exception de celles soumises aux règles de la comptabilité publique.

2.2. Les livres comptables et leur tenue

Le SYSCOHADA distingue 4 livres comptables qui doivent être tenus sans blanc, ni ratures, ni blanco, ni surcharge. La correction d'erreur se faisant en négatif.

- Le livre journal : c'est un comptable obligatoire dans lequel doit être enregistré dans l'ordre chronologique les opérations de l'entité.
- Le grand livre : c'est un document obligatoire regroupant les comptes de l'entité
- La balance générale des comptes : c'est un document général de contrôle qui permet de s'assurer que les opérations enregistrées dans les comptes l'ont été conformément aux principes de la partie double
- Le livre d'inventaire : c'est un document dans lequel sont transcrits le bilan et le compte de résultat de chaque exercice, ainsi que le résumé de l'opération d'inventaire.

2.3. Le manuel de procédures comptables

Le SYSCHOADA révisé demande aux entités de rédiger une documentation décrivant les procédures et l'organisation comptable de l'entité à travers tout le système de traitement de l'information. Le manuel de procédures comptables permet de comprendre comment les états comptables ont été obtenus à travers la saisie et le traitement de l'information. Il comprend au minimum les informations suivantes :

- L'organisation de la fonction comptable ;
- Les intervenants extérieurs et leur rôle ;
- Le système et les moyens ;
- Les informations produites ;
- Les documents obtenus ;
- Les livres légaux ;
- Le classement des pièces comptables

3. Les objectifs de la norme comptable

3.1. Information multiple

La norme comptable poursuit un but d'information multiple et sûre des différents acteurs économiques et sociaux. L'objectif d'information multiple et sûre implique la pertinence des outputs de la comptabilité (les états financiers) c'est-à-dire les adéquations aux décisions que peuvent prendre les différents acteurs.

L'objectif d'information sûre implique la fiabilité des outputs dans leur fond (définition, terminologie, méthode d'évaluation) comme dans leur forme (procédures, véracité des montants)

3.2. Notion de pertinence partagée

Une information est dite pertinente lorsqu'elle est parfaitement adaptée à la prise de décision ou aux critères d'analyse d'une personne intéressée. Est considérée pertinente et multiple, l'information qui répond aux besoins de plusieurs partenaires de l'entité que sont :

- Les autres entités (concurrence et partenariat) ;
- Les partenaires commerciaux (fournisseurs et clients) ;
- Les partenaires financiers (associés et investisseurs, les prêteurs et les banques) ;
- Les partenaires sociaux (le personnel, les organismes sociaux et CNPS)
- L'Etat (base fiscale, base économique)
- L'entité elle-même

3.3. Nature d l'information

Il s'agit de l'information diffusée à travers les états financiers suivants :

- Le bilan ;
- Le compte de résultat ;

- Le tableau des flux de trésorerie ;
- Les Notes annexes ;

3.4. Les informations fiables

La fiabilité de l'information doit apparaître tant au niveau du fond que de la forme.

Sur le fond, il s'agira pour les entités de s'adapter à la norme du SYSCHODA (règle de fonctionnement des comptes, méthodes d'élaboration, et de présentation des états financiers).

Sur la forme, la fiabilité de l'information doit reposer les éléments suivants

- La saisie et l'enregistrement des informations de base (flux, sans retard et pièces) ;
- L'organisation comptable et le traitement de l'information ;
- L'élaboration et la présentation des états financiers ;
- La valeur probante de l'information comptable (documents, contrôles, opinions...)

4. Une image fidèle

Les comptes annuels doivent être réguliers, sincères et donner une image fidèle. La régularité est la conformité aux règles et procédures en vigueur.

La sincérité est l'application de bonne foi de ces règles et procédures en fonction de la connaissance que les responsables des comptes doivent avoir de la réalité et de l'importance des opérations. Il s'agit d'aboutir à une représentation de la réalité de l'entité aussi objective que possible.

5. Hypothèse sous-jacente à la préparation des états financiers

Les états financiers sont établis sur une base de continuité d'exploitation, c'est à dire en présumant que l'entité poursuivra ses activités dans un avenir prévisible, à moins que des événements ou des décisions survenus avant la date de publication des comptes rendent probable dans un avenir proche la liquidation ou la cessation d'activité.

Lorsque les états financiers ne sont pas établis sur cette base (non-continuité d'exploitation : liquidation de l'entité par exemple), les incertitudes quant à la continuité d'exploitation sont indiquées et justifiées, et la base sur laquelle ils ont été arrêtés est précisée.

6. Les principes comptables fondamentaux

Les principes comptables fondamentaux structurent la représentation comptable de l'entité. Issus historiquement de la pratique comptable, ces principes sont intégrés dans les cadres

conceptuels et les normes comptables, et tirent leur légitimité de leur reconnaissance par les acteurs du monde comptable. Ce sont les postulats et conventions comptables qui sont couramment regroupés sous le terme générique de principes comptables.

6.1. Les postulats comptables

Les postulats permettent de définir le champ du modèle comptable. Ce sont des principes acceptés sans démonstration mais cohérents avec les objectifs fixés.

➤ Postulat de l'entité

Il s'agit d'une hypothèse fondamentale portant sur la relation entre, d'une part, la personne morale ou le groupe et d'autre part son ou ses propriétaires (exploitant, associés, actionnaires, membres). En effet, l'entité est considérée comme étant une personne morale ou un groupe autonome et distinct de ses propriétaires et de ses partenaires économiques. La comptabilité financière est fondée sur la séparation entre le patrimoine de l'entité et celui de ses propriétaires. Ce sont les transactions de l'entité et non celles des propriétaires qui sont prises en compte dans les états financiers de l'entité. Une entité s'étend à toute organisation exerçant une activité économique et qui contrôle et utilise des ressources économiques.

➤ Postulat de la comptabilité d'engagement ou d'exercice

Les effets des transactions et autres événements sont pris en compte dès que ces transactions ou événements se produisent et non pas au moment des encaissements ou paiements. Ils sont enregistrés dans les livres comptables et présentés dans les états financiers des exercices auxquels ils se rattachent. L'information financière ainsi établie, à l'exception de celle contenue dans le tableau des flux de trésorerie et sous réserve des dispositions spécifiques concernant le Système Minimal de Trésorerie, renseigne les utilisateurs, non seulement sur les transactions passées ayant entraîné des flux de trésorerie, mais également sur des obligations et autres événements entraînant des encaissements et des paiements futurs.

➤ Postulat de la spécialisation des exercices

Ce postulat, prévu à l'article 59 de l'Acte uniforme relatif au droit comptable et à l'information financière, signifie que la vie de l'entité étant découpée en périodes appelées « exercices » à l'issue desquels sont publiés des états financiers annuels, il faut rattacher à chaque exercice tous les produits et les charges qui le concernent (nés de l'activité de cet exercice), et ceux-là seulement.

Le respect de ce postulat est assuré par le biais de comptes dits de régularisation qui permettent d'ajuster les produits et les charges dans le temps.

➤ **Postulat de la permanence des méthodes**

Le postulat de permanence des méthodes rappelé dans l'article 40 de l'Acte uniforme relatif au droit comptable et à l'information financière exige que les mêmes méthodes de prise en compte, de mesure et de présentation soient utilisées par l'entité d'une période à l'autre. En effet, la comparabilité et la cohérence des informations comptables au cours de périodes successives implique la permanence des méthodes d'évaluation et de présentation. Le terme « méthode comptable » s'applique aux méthodes et règles d'évaluation et de présentation des comptes.

On peut cependant déroger à la fixité des méthodes si un changement exceptionnel est intervenu dans la situation de l'entité ou dans le contexte économique, industriel ou financier et que le changement de méthodes fournit une meilleure information financière compte tenu des évolutions intervenues.

➤ **Postulat de la prééminence de la réalité économique sur l'apparence juridique**

Selon ce postulat, pour que l'information représente d'une manière pertinente les transactions et autres événements qu'elle vise à représenter, il est nécessaire qu'ils soient enregistrés et présentés en accord avec leur substance et la réalité économique et non pas seulement selon leur forme juridique.

Le Système comptable OHADA opte pour une application limitée de ce postulat comptable.

Les quatre applications qui sont faites du principe de prééminence de la réalité sur l'apparence sont les suivantes :

- Inscription à l'actif du bilan (comme si l'entité en était propriétaire) des biens détenus avec clause de « **réserve de propriété** » ;
- Inscription à l'actif du bilan du locataire des biens utilisés dans le cadre d'un contrat de location acquisition (côté preneur) et d'une créance de location financement (côté bailleur). Ces dispositions sont limitées aux contrats de **crédit-bail, de location-vente ou tout autre contrat de location assortie d'une option d'achat dont le preneur est raisonnablement certain d'exercer** ;
- Inscription à l'actif du bilan des **effets remis à l'escompte** et non encore échus ou honorés ;
- Inscription dans les « charges de personnel » du **personnel** facturé par d'autres entités

Dans ces quatre cas, les conséquences comptables de ces solutions sont les suivantes :

- Inscription au passif, en contrepartie des valeurs d'actif, de comptes de dettes financières spécifiques (crédit-bail et location-vente, réserve de propriété...), de dettes de trésorerie (crédits d'escompte...) ;
- Inscription dans les charges et les produits des éléments correspondants : dotations aux amortissements, charges financières (crédit-bail, location-vente), charges de personnel (personnel intérimaire).

6.2. Les conventions comptables

Les conventions comptables sont destinées à guider le préparateur des comptes dans l'évaluation et la présentation des éléments devant figurer dans les états financiers. Elles ont un caractère de généralité moins grand que les postulats comptables et peuvent varier d'un pays ou d'un espace géographique à un autre.

➤ Convention du coût historique

Selon la convention du coût historique, les actifs sont comptabilisés pour le montant payé ou pour la valeur de la contrepartie qui a été donnée pour les acquérir. Les passifs sont comptabilisés pour le montant des produits reçus en échange de l'obligation ou, dans certaines circonstances (par exemple, les impôts sur les bénéfices), le montant que l'on s'attend à verser pour éteindre le passif (passif externe) dans le cours normal de l'activité.

Selon les articles 35 et 36 de l'Acte uniforme relatif au droit comptable et à l'information financière, la méthode d'évaluation des éléments inscrits en comptabilité est fondée sur la convention du coût historique. Ainsi donc, à leur date d'entrée dans le patrimoine de l'entité, la valeur des actifs est déterminée dans les conditions suivantes :

- les actifs acquis à titre onéreux sont comptabilisés à leur coût d'acquisition ;
- les actifs produits par l'entité sont comptabilisés à leur coût de production ;
- les actifs acquis à titre gratuit sont comptabilisés à leur valeur actuelle ;
- les actifs acquis par voie d'échange sont comptabilisés à la valeur actuelle des actifs reçus, sauf si cette valeur actuelle ne peut être estimée de façon fiable. Dans ce cas, les actifs acquis sont comptabilisés à la valeur actuelle des actifs donnés en échange.

Le choix du coût historique se justifie par le fait que la valeur d'origine constitue une information vérifiable reposant sur une évidence.

➤ Convention de prudence

Cette convention est énoncée d'entrée dans les articles 3 et 6 de l'Acte uniforme relatif au droit comptable et à l'information financière : « La comptabilité doit satisfaire, dans le respect de la convention de prudence, aux obligations de régularité, de sincérité et de transparence inhérentes à la tenue, au contrôle, à la présentation et à la communication des informations qu'elle a

traitées. » La prudence est l'appréciation raisonnable des faits dans des conditions d'incertitude afin d'éviter le risque de transfert, sur l'avenir, d'incertitudes présentes susceptibles de grever le patrimoine ou le résultat de l'entité. Les actifs et les produits ne doivent pas être surévalués, et les passifs et les charges ne doivent pas être sous-évalués.

➤ **Convention de régularité et transparence**

Dans le droit comptable OHADA, cette convention a été affirmée dans les articles 6, 8, 9, 10 et 11 de l'Acte uniforme relatif au droit comptable et à l'information financière. En fait, il imprègne tous les textes relatifs à l'information externe. Il faut inclure dans ce concept :

- la conformité aux règles et procédures du Système comptable OHADA, au plan comptable et à sa terminologie, à ses présentations d'états financiers (notion de régularité)... ;
- la présentation et la communication claire et loyale de l'information, sans intention de dissimuler la réalité derrière l'apparence (article 6 de l'Acte uniforme) ;
- le respect de la règle de non-compensation, dont l'inobservation entraînerait des confusions juridiques et économiques et fausserait l'image que doivent donner les états financiers annuels. Sont uniquement autorisées les compensations juridiquement fondées (article 34 de l'Acte uniforme) en vertu de la loi ou du contrat...

➤ **Convention de la correspondance bilan de clôture-bilan d'ouverture**

Cette convention est rappelée à l'article 34 de l'Acte uniforme relatif au droit comptable et à l'information financière : « le bilan d'ouverture d'un exercice doit correspondre au bilan de clôture de l'exercice précédent ».

Cette convention, classique mais d'application délicate, a pour principale conséquence que l'on ne peut imputer directement sur les capitaux propres (à l'ouverture de l'exercice, donc à la clôture de l'exercice précédent) :

- ni les incidences (gains ou pertes) des changements de méthode comptable ;
- ni les produits et les charges relatifs à des exercices précédents qui auraient été omis.

Ces corrections doivent transiter par le compte de résultat du nouvel exercice. Dans le cadre du Système comptable OHADA, il a été considéré qu'il n'existait que deux cas d'imputation possible, directement sur les capitaux propres, sans « passer » par le compte de résultat :

- celui de l'incidence d'un changement de méthodes ayant un impact fort significatif sur les états financiers ;
- celui de la correction d'une erreur significative.

➤ **Convention de l'importance significative**

Cette convention, bien qu'énoncée formellement à l'article 33 de l'Acte uniforme relatif au droit comptable et à l'information financière, à propos des notes aux états financiers, concerne

également tous les autres états financiers. Sont significatifs « tous les éléments susceptibles d'influencer le jugement que les destinataires des états financiers peuvent porter sur le patrimoine, la situation financière et le résultat de l'entité » (article 33 de l'Acte uniforme).

Cette définition de l'importance significative par ses conséquences sur le jugement des utilisateurs montre le caractère relatif du critère (en fonction de la taille de l'entité notamment) et la difficulté de son application, puisqu'elle place en responsabilité les comptables, les dirigeants et les auditeurs, qui ont à prendre la décision de retenir ou non l'élément en fonction de son importance significative présumée, donc de son influence sur le jugement porté par telle ou telle catégorie de lecteurs des états financiers annuels.

À titre indicatif, on peut considérer qu'une information quantifiée sur le plan financier a un caractère significatif dès lors que l'une au moins des conditions suivantes est remplie :

- lorsque le poste qu'elle explique ou précise représente un certain pourcentage du total du bilan (par exemple, entre 5 et 10 % au moins) ;
- ou lorsque la partie de variation du poste expliquée par l'information représente entre 10 et 20 % du montant total du poste ;
- ou lorsque le montant considéré représente plus de 10 % du bénéfice net.

Les critères qui peuvent être retenus sont, par exemple, le résultat des activités ordinaires, le résultat net, le chiffre d'affaires, les capitaux propres. De même, une information peut être significative si elle répond par avance à une question susceptible de se poser à la lecture du bilan ou du compte de résultat.

7. Le plan comptable général

Un plan comptable a pour objet de normaliser les méthodes d'enregistrement comptable, la présentation et le contenu des documents comptables. Ce qui permet :

- D'améliorer la compréhension des comptabilités ;
- De faciliter les contrôles
- De comparer dans l'espace et dans le temps les informations comptables ;
- De consolider des comptabilités dans le cadre élargi des groupes, de secteurs de régions.

6.3. Caractéristiques qualitatives d'une information financière

Pour les besoins de la prise de décision, les états financiers doivent garantir la transparence sur la réalité de l'entité en présentant une information complète et utile. Cette information doit répondre aux caractéristiques qualitatives classées en deux catégories :

- les caractéristiques essentielles ;
- les caractéristiques auxiliaires.

6.3.1. Les caractéristiques essentielles

Pour que l'information financière soit utile, elle doit être pertinente et représenter fidèlement ce qu'elle prétend représenter. Les caractéristiques qualitatives essentielles sont donc la pertinence et la fidélité.

- Une information financière est pertinente lorsqu'elle a une **valeur de prédiction** (elle peut être utilisée comme une donnée par les utilisateurs pour prédire les résultats futurs) et une **valeur de confirmation** (si elle confirme ou modifie les évaluations précédentes).
- Selon le SYSCOHADA, l'information financière donne une image fidèle quand elle dépeint la substance économique de façon complète, et exempte d'erreurs significatives.

6.3.1. Les caractéristiques auxiliaires

L'utilité de l'information financière est renforcée si elle est comparable, vérifiable, rapidement accessible aux décideurs et compréhensible.

- La **comparabilité** est la qualité de l'information qui permet aux utilisateurs de relever les similitudes et les différences entre des éléments.
- La **vérifiabilité** est la qualité de l'information financière qui donne aux utilisateurs l'assurance que l'information reflète une image fidèle des phénomènes économiques décrits.
- La **rapidité** répond au besoin de rendre l'information financière accessible aux décideurs avant qu'elle ne perde sa capacité d'influencer leurs décisions. Rendre plus rapidement accessible une information pertinente peut accroître son influence
- La **compréhensibilité** est la qualité de l'information financière qui permet d'en comprendre la signification. Elle se trouve accrue lorsque l'information est classée, définie et présentée de façon claire et concise.

THEME 2 : EVALUATION DES ELEMENTS DU PATRIMOINE

La méthode d'évaluation retenue par le SYSCOHADA pour l'entrée des biens dans le patrimoine est la méthode des coûts historiques fondée sur la détermination des coûts d'acquisition pour les biens acquis à titre onéreux, de la valeur actuelle pour les biens acquis à titre gratuit ou par voie d'échange, des coûts de production pour les biens produits par les entités.

Les méthodes d'évaluation doivent être analysées en relation avec les éléments du patrimoine et de gestion de l'entreprise en distinguant l'évaluation à l'entrée et celle à la clôture de l'exercice. Ainsi sont concernés les immobilisations, les stocks, les créances, les dettes et les disponibilités.

1. METHODES D'EVALUATION DES ELEMENTS DU PATRIMOINE

1.1.La valeur d'entrée

Elle correspond aux montants pour lesquels les biens, les créances ou les dettes sont entrés dans le patrimoine. Il s'agit :

- Du coût d'achat pour les biens acquis par l'entreprise (art.36 de l'Acte uniforme) ;
- Du coût de production pour les biens produits par l'entité.

NB : Les stocks, les créances et les dettes dont les valeurs dépendent des fluctuations des monnaies étrangères ne restent pas inscrits dans le bilan à leur valeur d'origine. Ils sont exprimés en tenant compte du dernier cours de change.

1.1.1. Le coût d'achat ou coût d'acquisition

Le coût d'acquisition est l'ensemble des frais engagés pour l'achat d'une immobilisation. Ces frais peuvent être directs et indirects. C'est la valeur d'entrée du bien dans le patrimoine de l'entité : la valeur d'origine ou le coût historique.

Le coût d'acquisition d'une immobilisation comprend :

-Le prix d'achat déduction faite des réductions commerciales et financière (Le net financier)

-Les frais directs d'achat non renouvelables tels que le frais de transport, les frais de montage, les frais d'installation, la préparation du site, les commissions et honoraires de l'architecte ou d'ingénierie, les honoraires de notaire, les droits d'enregistrement, les frais d'acte, les frais de courtage, frais d'assurance lors de réception, frais de magasinage lors de livraison, l'estimation initiale des coûts relatifs au démantèlement, à l'enlèvement de l'immobilisation et à la remise en état du site sur lequel elle est située, si cette obligation incombe à l'entité (Ces coûts comptabilisés comme un composant de l'immobilisation, font l'objet d'un plan d'amortissement propre tant pour la durée que pour le mode).

-Les droits de douane (en cas d'importation de l'immobilisation)

-La TVA non déductible (en d'existence d'un prorata de déduction)

-Le salaire des ouvriers affectés directement à achat de l'immobilisation

-Les charges financières : Ce sont les intérêts calculés sur l'emprunt ayant servi à l'acquisition de l'immobilisation. Les charges financières sont retenues dans le coût d'acquisition si le bien acquis est un actif qualifié.

- Le coût d'acquisition d'un terrain inclut les frais destinés à rendre le terrain libre et nu : frais de démolition d'un immeuble, l'indemnité d'éviction à payer, le droit au bail des locaux...

Remarque : Les charges financières

Un actif qualifié est un actif qui exige une longue période de préparation avant de pouvoir être utilisé ou vendu. Cette période peut être supérieure ou égale à 12 mois.

Cependant, si le cycle d'achat est au moins 5 mois, l'actif est dit qualifié et les charges financières sont incorporées au coût

Le cycle d'achat part de la date de commande jusqu'à la date de réception effective de l'immobilisation.

$$\text{Charges financières} = \frac{\text{Emprunt} \times \text{cycle d'achat} \times \text{taux d'intérêts}}{1200}$$

Coût réel d'acquisition =

Prix d'achat hors taxes

- Remises, Rabais, Ristournes et Escompte,

+ Taxes non récupérables.

- + Frais accessoires rattachables directement à l'opération d'achat (*douane ,transport installation montage , manutention, transit, assurance maritime, droits d'enregistrement, les honoraires, les commissions, les frais d'actes, etc..*) ;
- + Coûts relatifs au démantèlement ,enlèvement
- + Coûts d'emprunt nécessaires au financement de l'acquisition ou de la production d'un actif (si la période de préparation est supérieure ou égale à 12 mois : mais si inférieur à 12 mois ,justification dans les notes annexes)

LA COMPTABILISATION

2...		Immobilisation...	H	
4451		TVA sur immobilisation	I	
	481	Fournisseur d'investissement		K
	787	Transfert de charges financières (Acquisition d'immobilisation)		G

H : Coût d'acquisition

I : La TVA déductible

G : Le montant des charges financières

K : le net à payer de la facture du fournisseur

- Un actif qualifié est une immobilisation qui exige une longue période (≥ 12 mois) de préparation avant de pouvoir être utilisée ou vendue
- Les frais d'achat renouvelables ne font pas partir du coût d'achat. On distingue :
 - ✓ Les vignettes(6464), frais de maintenance(6243), coût de la formation à l'utilisation(633) et des frais généraux (électricité, eau, salaire des dirigeants...)
 - ✓ Toutes charges en aval de l'achat (charges engagées après l'achat)
 - ✓ Les différences induites par les modalités de règlement

REMARQUE GENERALE

- Les frais de démolition pour libérer un terrain pour usage autre que la construction est un élément du coût d'acquisition du terrain
- Les frais de démolition pour libérer le terrain pour une nouvelle construction constituent un élément du coût du nouveau bâtiment
- Le coût d'acquisition d'un bâtiment comprend toutes les dépenses nécessaires ou utiles pour ne pas laisser le bâtiment se détériorer ou pour le valoriser : travaux d'aménagement et d'installation réalisés pour la mise en état d'utilisation, le droit au bail de l'immeuble acheté, l'indemnité d'éviction versée au locataire lors de l'acquisition.
- Les honoraires ou les commissions d'un architecte pour l'achat d'un terrain ou d'un bâtiment font partie du coût d'acquisition de ce terrain ou bâtiment.

- Le coût d'acquisition d'un matériel de transport comprend les frais engagés avant la mise en service tels que :
 - ✓ Les frais de peinture exposés pour mettre les véhicules aux couleurs de l'entreprise en vue d'un effet publicitaire
 - ✓ Des équipements et accessoires (récepteurs radio) que ceux-ci soient livrés avec le véhicule ou qu'ils fassent l'objet d'une livraison distincte

Concernant la plaque d'immatriculation, le montant est à immobiliser avec le véhicule à la date d'acquisition ou de mise en service. Les dépenses ultérieures concernant la plaque sont à comptabiliser au débit du compte 624.

APPLICATION : La société MAMACHARIF a effectué le 30/06/N, pour l'installation d'une machine-outil les dépenses suivantes :

- ♣ Prix d'achat 1 000 000
- ♣ Droit de douane 120 000
- ♣ Frais de transit 26 000
- ♣ Droit de mutation 10 000
- ♣ Taxe sur la valeur ajoutée (18%) 242530
- ♣ Assurance transport 60 000
- ♣ Transport (non soumis à la TVA) 250 000
- ♣ Frais d'installation, de montage pour utilisation 45 000
- ♣ Frais financiers exposés pour l'acquisition (1 mois) 25 000
- ♣ Commission et courtage 70 000
- ♣ Frais d'actes 2610
- ♣ Honoraires intermédiaires 30 000
- ♣ Escompte obtenu (1%) 13 610

TAF : Calculer le coût d'acquisition de la machine-outil et passer les écritures.

1.1.2. La valeur vénale

La valeur vénale d'un bien est le prix présumé qu'accepterait de donner un acquéreur éventuel dans l'état où se trouve ledit bien. C'est le prix du marché.

1.1.3. La valeur de cession ou de liquidation

C'est la valeur probable de vente du bien qui se concrétise par un prix de cession pouvant rapporter une + ou – value.

Lorsque la continuité de l'exploitation n'est pas assurée, la valeur des biens au bilan doit être ramenée à une valeur probable de réalisation (*valeur de liquidation*).

1.2. La valeur actuelle

1.2.1. Règles générales

L'évaluation est faite à la valeur actuelle des biens qui correspond à la valeur d'estimation du moment qui s'apprécie en fonction du marché et de l'utilité du bien pour l'entité.

Le concept de valeur repose principalement sur le principe de la continuité de l'exploitation

En cas d'absence de continuité, il faut passer à la simple valeur de marché ou à la valeur vénale.

La détermination de la valeur actuelle des biens est indispensable à l'inventaire, en vue de l'application de la convention de la prudence (constatation des moins-values).

En résumé, la valeur actuelle d'un bien est le prix qu'accepterait d'en donner, dans le lieu et l'état où se trouve ce bien, un acquéreur de l'entité (et non du bien isolé), car un tel acquéreur envisage nécessairement à la fois le prix du marché et l'utilité (flux de revenus attendus) pour l'entité. La valeur actuelle fait ainsi appel à la globalité de l'entité et à sa continuité d'exploitation. Elle ne doit surtout pas être confondue avec le prix probable de revente du bien isolé (sauf en cas de non-continuité d'utilisation du bien).

1.2.2. Cas particuliers

➤ Créances en monnaie ayant cours légal dans l'Etat partie

En vertu du nominalisme monétaire résultant du coût historique, les créances sont enregistrées à leur valeur nominale ; leur éventuelle dépréciation tient essentiellement à la défaillance probable du débiteur, qui est à apprécier.

➤ Créances et dettes en monnaies étrangères

En raison de l'importance des opérations en devises pour les entités de l'OHADA, l'Acte uniforme relatif au droit comptable et à l'information financière a particulièrement détaillé le mécanisme d'enregistrement de ces créances et dettes (articles 51 à 58 de l'Acte uniforme). Ces articles portent sur les points suivants :

- distinction des opérations commerciales et des opérations financières (article 52 de l'Acte uniforme). Les conversions sont à opérer au cours de change de la date de formalisation de l'accord des parties pour les premières, à celle de remise des devises pour les secondes ;

- constatation des gains et pertes de change dès la conclusion des opérations de couverture, dans la limite des montants couverts (article 53 de l'Acte uniforme) ;
- enregistrement des pertes probables en provisions pour risques et non comptabilisation en résultat des gains probables (article 54 de l'Acte uniforme) ;
- cas exceptionnel d'étalement, sur plusieurs exercices, de pertes de change sur emprunt en devises (article 56 de l'Acte uniforme) ;
- cas de limitation de la dotation pour pertes (donc de compensation partielle) à la différence entre pertes probables et gains latents lorsque l'entité peut justifier d'une « position globale de change » calculée devise par devise.

➤ Titres

Pour les titres cotés, la valeur actuelle est le cours moyen boursier du dernier mois dans le cas des « Titres de placement » et des « Titres immobilisés » (sauf « Titres immobilisés de l'activité de portefeuille » ou T.I.A.P.).

Pour les T.I.A.P., l'évaluation doit tenir compte des perspectives d'évolution des sociétés concernées. Pour les titres de participation, la recherche de la valeur actuelle implique une évaluation approfondie des entités concernées, tenant compte des perspectives d'évolution générale de ces entités, mais aussi de l'utilité des participations pour l'entité (prise en considération, notamment, des complémentarités, voire des synergies d'ordre commercial, technologique ou économique).

1.3. Valeur nette au bilan ou valeur nette comptable

Cette valeur est la plus faible des deux valeurs suivantes : valeur d'entrée et valeur actuelle, en raison de l'utilisation de la convention de prudence :

- si la plus faible est la valeur d'entrée, celle-ci est retenue comme valeur nette comptable;
- si la plus faible est la valeur actuelle, c'est elle qui est retenue comme valeur nette, mais avec maintien de la valeur d'entrée en « montants bruts » et inscription, pour la différence, d'amortissements et dépréciations.

Il faut toutefois noter deux différences importantes introduites par le Système comptable OHADA :

- une dépréciation est à ajouter aux amortissements (d'une immobilisation amortissable) lorsqu'il existe un indice de perte de valeur ;

- les dépréciations constatées sur les comptes d'actif circulant (stocks, créances) et de trésorerie sont enregistrées comme des charges externes (décaissables) afin de ne pas laisser en « dotations », donc dans la capacité d'autofinancement, ces charges qui sont, dans leur majorité, décaissées à court terme. Dès lors, les comptes qui enregistrent, à leur crédit, ces dépréciations ne constituent pas des « provisions ».

Dans le Système comptable OHADA, ils ont été intitulés comptes de dépréciations.

1.4. Amortissements

L'amortissement est défini, comme la répartition systématique sur la durée d'utilité du bien de la différence entre le coût d'entrée et la valeur résiduelle prévisionnelle (article 45 de l'Acte uniforme).

Le choix du mode de répartition (linéaire, dégressif, unités d'œuvre ou de production ...) relève de la politique et de la gestion de l'entité, dans le respect des conventions comptables retenues, de la prudence tout particulièrement.

1.5. Dépréciation des immobilisations

La dépréciation permet de constater la perte de valeur de l'actif. A la clôture de chaque exercice, une entité doit apprécier s'il existe un quelconque indice qu'un actif a subi une perte de valeur. S'il existe un tel indice, l'entité doit estimer la valeur actuelle de l'actif concerné et la comparer avec la valeur nette comptable. L'actif doit être déprécié lorsque la valeur nette comptable est supérieure à la valeur actuelle.

THEME 3 : SUBVENTIONS ET AIDES PUBLIQUES

1. GENERALITE

Les **subventions publiques** sont des aides publiques qui se caractérisent par un transfert de ressources à une entité en échange du fait qu'elle s'est conformée ou se conformera à certaines conditions liées à ses activités opérationnelles. Elles excluent les formes d'aide publique dont la valeur ne peut pas être raisonnablement déterminée ainsi que les transactions avec l'Etat qui ne peuvent pas être distinguées des transactions commerciales habituelles de l'entité.

L'**aide publique** est une mesure prise par l'autorité publique destinée à fournir un avantage spécifique à une entité ou à une catégorie d'entités répondant à certains critères. L'aide publique, n'inclut pas les avantages fournis uniquement indirectement, au moyen de mesures affectant les conditions générales de l'activité économique, telles que la mise à disposition d'infrastructures dans des zones de développement ou l'imposition de contraintes commerciales à des concurrents.

L'**autorité publique** recouvre à la fois l'Etat ainsi que les organismes publics et tout autre organisme similaire local, national ou international.

La subvention est une aide accordée à l'entité pour lui permettre de couvrir certaines de ses dépenses ; de par sa nature, la subvention n'est pas remboursable. Il ne faut donc pas la confondre avec :

- une **avance publique** : Une somme d'argent mise à la disposition de l'entité par l'Etat ou les collectivités publiques pour la réalisation d'une activité. Cette somme est remboursable.
- un **prêt public** : C'est une somme d'argent accordée aux entreprises par l'Etat ou les collectivités. Cette somme est entièrement remboursable sans conditions avec des intérêts.
- un **apport à titre de capital** : C'est une acquisition d'action effectuée par l'Etat dans les entreprises. L'apport peut être en nature ou en numéraire. Dans ce cas, l'Etat devient actionnaire de ladite entreprise et attend des dividendes. Le capital mise à la disposition de l'entreprise est porté au crédit du compte **102 : Capital par dotation**.

2. LES TYPES DE SUBVENTIONS ET AIDES PUBLIQUES

2.1 Subvention d'exploitation

C'est une aide accordée aux entreprises par l'Etat ou par les collectivités publiques et privées dans le but de compenser l'insuffisance de certains produits d'exploitation (services publics à prix imposés) ou de certaines charges d'exploitation (études et recherches...)

Exemple : La subvention accordée par l'Etat à la SOTRA pour maintenir le prix de vente des cartes de transport scolaire à 3 000 F.

La subvention d'exploitation est un produit imposable à l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux (IBIC). La comptabilisation se fait en deux étapes :

- La promesse ou la notification de la subvention

L'entité reçoit la note lui signifiant le bénéfice d'une subvention.

4495 Ou 4582	71	Etat, subvention d'exploitation à recevoir Organismes internationaux, subvention à recevoir Subvention d'exploitation (Promesse de subvention)	A	A
--------------------	----	---	---	---

A : Le montant de la subvention à recevoir

- La réception de la subvention

L'entité reçoit effectivement la somme qu'on lui a promise.

5...		Trésorerie ...	A	
	4495 Ou 4582	Etat, subvention d'exploitation à recevoir Organismes internationaux, subvention à recevoir (Réception de subvention)		A

Remarque

La subvention peut être directement comptabilisée au crédit du compte 781 ou au crédit des comptes de charges d'exploitation concernées si la charge pour laquelle la subvention est donnée est clairement définie. Dans ce cas, le compte 71 est remplacé par le compte 781... ou par un compte de charge par nature 6...

2.2 Subvention d'équilibre

C'est une aide accordée aux entités par l'Etat ou les collectivités publiques et privées pour permettre à l'entité d'annuler totalement ou partiellement une perte qu'elle aurait dû subir si cette subvention n'avait pas été accordée.

La subvention d'équilibre est un produit hors activité ordinaire imposable immédiatement à l'IBIC à la fin de l'année de sa réception.

- La promesse ou la notification de la subvention

L'entité reçoit la note lui signifiant le bénéfice d'une subvention.

4496 Ou 4582	88	Etat, subvention d'équilibre à recevoir Organismes internationaux, subvention à recevoir Subvention d'équilibre (Promesse de subvention)	B	B
--------------------	----	---	---	---

B : Le montant de la subvention à recevoir

- La réception de la subvention

L'entité reçoit effectivement la somme qu'on lui a promise.

5...		Trésorerie ...	B	
	4496 ou 4582	Etat, subvention d'équilibre à recevoir Organismes internationaux, subvention à recevoir (Réception de subvention)		B

2.3 Subvention d'investissement ou subvention d'équipement

C'est une aide accordée aux entités par l'Etat ou les collectivités publiques et privées pour acquérir des immobilisations ou pour créer une activité à long terme. Cette subvention est accordée à l'entité pour un financement à long terme donc c'est une ressource stable. La comptabilisation se fait en trois étapes :

- La promesse ou la notification de la subvention

L'entité reçoit la note lui signifiant le bénéfice d'une subvention.

4494 ou 4582	14	Etat, subvention d'investissement à recevoir Organismes internationaux, subvention à recevoir Subvention d'investissement (Promesse de subvention)	C	C
--------------------	----	---	---	---

C : Le montant de la subvention à recevoir

- La réception de la subvention

La subvention peut être une somme d'argent ou une immobilisation mise à la disposition de l'entité.

✓ En cas de fonds mise à la disposition de l'entreprise

L'entreprise reçoit effectivement la somme qu'on lui a promise.

5...		Trésorerie ...	C	
	4494 ou 4582	Etat, subvention d'investissement à recevoir Organismes internationaux, subvention à recevoir (Réception de subvention)		C

✓ **En cas d'immobilisation mise à la disposition de l'entreprise**

L'entité reçoit effectivement l'immobilisation qu'on lui a promise.

2...		Immobilisation ...	C	
	4494 ou 4582	Etat, subvention d'investissement à recevoir Organismes internationaux, subvention à recevoir (Réception de subvention)		C

- L'amortissement ou la reprise de la subvention

La subvention est obligatoirement amortie chaque fin d'année. La partie de la subvention amortie est soumise à l'IBIC de l'année concernée.

Le plan d'amortissement de la subvention

Année	Période	Subvention	Reprise de la subvention (amortissement)	Cumul de la subvention reprise	subvention restante

NB : La subvention peut servir à acquérir des immobilisations amortissables ou non.

✓ **En cas d'acquisition d'immobilisation amortissable**

Dans ce cas, la subvention est amortie selon le rythme d'amortissement de l'immobilisation de façon linéaire, accéléré ou dégressive.

$$\text{Amortissement de la subvention} = \text{Annuité d'amortissement} \times \text{coefficient de couverture}$$

Le coefficient de couverture est le pourcentage de la subvention dans le coût d'acquisition ou de production de l'immobilisation.

$$\text{Coefficient de couverture} = \frac{\text{subvention}}{\text{coût d'acquisition de l'immobilisation}}$$

Remarque : La reprise de la subvention peut être calculée dans les mêmes conditions que le calcul de l'annuité de l'immobilisation concernée.

14	799	Subvention d'investissement Reprise sur subvention d'investissement (Amortissement de la subvention)	D	D
----	-----	--	---	---

D : Le montant de la subvention reprise à la fin de l'année.

✓ **En cas d'acquisition d'immobilisation non amortissable**

La subvention est amortie soit sur la période de la clause d'inaliénabilité soit sur une période maximale de 10 ans.

En cas d'existence d'une clause d'inaliénabilité

La clause d'inaliénabilité représente une période au cours de laquelle l'entreprise prend l'engagement de ne pas céder l'immobilisation acquise à l'aide d'une subvention.

$$\text{Amortissement de subvention} = \frac{\text{subvention}}{\text{période d'inaliénabilité}}$$

L'annuité d'amortissement de la subvention est identique dans ce cas sur toute la période.

14	799	Subvention d'investissement Reprise sur subvention d'investissement (Amortissement de la subvention)	E	E
----	-----	--	---	---

E : Le montant de la subvention reprise à la fin de l'année. Ce montant est identique sur toute la période d'amortissement.

En cas de non existence de clause d'inaliénabilité

Dans ce cas l'immobilisation peut être cédée à tout moment. La loi oblige l'entreprise à amortir la subvention sur une durée maximale de 10 ans. L'annuité de reprise de la subvention sera identique sur les 10 ans.

$$\text{Amortissement de subvention} = \frac{\text{subvention}}{10}$$

14	799	Subvention d'investissement Reprise sur subvention d'investissement (Amortissement de la subvention)	F	F
----	-----	--	---	---

F : Le montant de la subvention reprise à la fin de l'année. Ce montant est identique sur toute la période d'amortissement.

En cas de cession de l'immobilisation

Dans ce cas, la subvention non reprise à la date de cession de l'immobilisation est annulée en une seule écriture comptable.

14	799	Subvention d'investissement Reprise sur subvention d'investissement (Amortissement de la subvention)	G	G
----	-----	--	---	---

G : Le montant de la subvention restante à la date cession de l'immobilisation.

APPLICATION 1

L'entité AFRICAREO a pour objet l'exploitation d'un aéroport international dans la capitale d'un Etat. Son activité au cours de l'exercice N se termine par un résultat d'exploitation déficitaire de 450 000 000 F. Afin de permettre la poursuite de l'activité de l'entité, et dans l'intérêt national, l'Etat lui accorde une subvention d'équilibre de 400 000 000 F.

TAF : Passer toutes les écritures nécessaires

APPLICATION 2

L'entité AFRICAR exploite un réseau de bus rapides et d'autocars dans une province éloignée de la capitale du pays. Elle s'alimente en carburant aux pompes locales d'un groupe privé de distribution et paye en conséquence le prix public, contrairement aux entités de la capitale qui s'alimentent à des prix hors taxes auprès de stations-services nationalisées. L'Etat lui rembourse donc annuellement la taxe pétrolière payée pour ses acquisitions de carburant. D'autre part, la région lui impose le transport gratuit des élèves internes des lycées de la région, chaque vendredi, de l'établissement scolaire jusqu'à leur domicile et inversement chaque lundi matin. A l'issue de l'année, il ressort que l'entité a acquis 800 000 litres de carburant grevés d'une taxe de 120 F au litre et transporté gratuitement des élèves sur son réseau représentant 390 000 voyages habituellement facturés 250 F chacun.

TAF : Passer toutes les écritures nécessaires

APPLICATION 3

L'entité JEANLOR obtient le 25 mars N de l'Etat une subvention d'équipement de 260 000 000 F pour l'acquisition d'un terrain nu destiné au stockage de matières le long de l'usine actuelle et la construction d'un hangar. Elle a également bénéficié de la part du Conseil régional de l'acquisition d'un véhicule de transport d'une valeur de 12 000 000 F. Le véhicule est remis le 1^{er} avril N et la subvention est reçue le 12 mai N par virement bancaire. Un terrain est acheté à 120 000 000 F le 1^{er} octobre N et le hangar d'une valeur de 480 000 000 F est acquis, payé et mis en service le 1^{er} juillet N+1. L'amortissement de la construction se fait sur 15 ans et celui du matériel de transport sur 5 ans. L'entité clôture son exercice chaque année au 31 décembre. Le 31/12/N+4 le bâtiment est vendu pour 540 000 000 F.

TAF : Passer toutes les écritures nécessaires

2.4 . L'avance publique

C'est une somme d'argent que l'Etat ou les collectivités publiques mettent à la disposition de l'entité pour réaliser une activité. Cette somme est en principe remboursable.

- La réception de l'avance

5...		Trésorerie ...	H	
	163	Avance reçue de l'Etat (Réception de subvention)		H

- Le remboursement

Le remboursement intervient lorsque le projet pour lequel l'avance a été donnée produit des bénéfices ou ce projet se déroule avec succès. L'entité peut être amenée à rembourser totalement ou partiellement l'avance.

En cas de remboursement total

Tout le montant de l'avance est reversé à l'Etat. Ce type de remboursement intervient lorsque le projet rencontre un succès à brève échéance. Le remboursement de l'avance se fait généralement avec le paiement des intérêts.

163 6748		Avance reçue de l'Etat Autres intérêts Trésorerie (Remboursement de la subvention)	H I	
	5...			J

En cas de remboursement partiel

Dans ce cas, une partie du montant de l'avance est reversée à l'Etat et l'autre partie est transformée en subvention d'exploitation. Le remboursement est partiel si le projet connaît le succès à long terme.

163		Avance reçue de l'Etat Trésorerie Subvention d'exploitation (Remboursement de la subvention)	H	
	5... 71			K L

K : le montant de l'avance à rembourser

L : le montant de l'avance transformé en subvention

- La transformation totale de l'avance en subvention

L'avance est totalement transformée en subvention d'exploitation lorsque le projet ne rencontre pas de succès.

163		Avance reçue de l'Etat Subvention d'exploitation (Transformation de l'avance en subvention)	H	
	71			H

APPLICATION N°4

L'entité UJLOR a reçu de son gouvernement une avance de 60 000 000 FCFA pour la mise au point d'une variété de riz le 30-09-N. La décision d'accorder cette avance stipule :

- a) Qu'en cas de succès avant le 31-12-N+3, l'entreprise devra rembourser à l'Etat une somme de 74 000 000 FCFA en trois versement comprenant chacun un tiers de l'avance plus les intérêts : 22 000 000 FCFA le 30-09-N+4, 25 000 000 FCFA le 30-09-N+5 et 27 000 000 FCFA le 30-09-N+6.
- b) Qu'au cas contraire, l'avance sera transformée totalement ou partiellement en subvention selon la convention suivante :
 - b-1- Succès en N+4, remboursement de 40 000 000 FCFA en deux versements égaux au 30-09-N+5 et N+6.
 - b-2- Succès en N+5, remboursement de 20 000 000 FCFA au 30-09-N+6.
 - b-3- Succès au-delà de N+5 ou échec, pas de remboursement.

Travail à faire : Passez les écritures au journal de l'entreprise UJLOR

THEME 4 : OPERATIONS EN MONNAIES ETRANGERES

1. GENERALITES

Dans le cadre de son ouverture sur les marchés extérieurs, l'entité est amenée à effectuer les opérations libellées en monnaies autres que le Franc CFA. Sauf dénouement immédiat, toute opération faite en monnaie étrangère a pour conséquence la prise d'un risque qui peut se traduire par une perte ou un gain du fait de l'évolution du cours entre le début et le règlement final de l'opération.

Le SYSCOHADA a défini des règles précises applicables lorsque la valeur des éléments de l'actif et du passif dépend des fluctuations de cours de monnaies étrangères

2. ACQUISITION D'IMMOBILISATIONS

Les immobilisations rentrent dans le patrimoine sur la base du cours du jour d'acquisition. Lors du règlement de la dette fournisseur, la différence entre le cours du jour d'acquisition et le cours du jour de règlement est un résultat de change qui peut être :

- ✓ Un gain de change si cours du jour d'acquisition est supérieur à cours du jour de règlement
- ✓ Une perte de change si cours du jour d'acquisition est inférieur à cours du jour de règlement

❖ COUT D'ACQUISITION EN MONNAIE ETRANGERE

ELEMENTS	MONTANT
Prix d'achat (Net financier)	A
Tous les frais facturés par le fournisseur étranger	B
Droits de douane	C
Base TVA= A + B + C	D
TVA totale(F) = 0,18 D	
TVA non déductible (G) = F × (100% - %prorata)	G
Frais internes d'acquisition	H
Différence de change sur avance	± I
COÛT D'ACQUISITION = D + G + H ± I	F

TVA déductible (J) = F × prorata ou F-G

NB :

La différence relative au montant de l'avance doit être imputée au coût d'acquisition de l'immobilisation de la manière suivante:

- ❖ Si : (Avance en monnaie étrangère × cours du jour de l'avance) – (Avance en monnaie étrangère × cours du jour d'acquisition) > 0 alors la différence vient en augmentation du coût d'acquisition du bien

- ❖ Si : $(\text{Avance en monnaie étrangère} \times \text{cours du jour de l'avance}) - (\text{Avance en monnaie étrangère} \times \text{cours du jour d'acquisition}) < 0$ alors la différence vient en diminution du coût d'acquisition du bien

Remarque :

Tous les frais facturés par le fournisseur étranger sont soumis à la TVA. Ces frais peuvent être : transport, transit, assurance, ...

❖ **COMPTABILISATION**

- Lors de l'entrée de l'immobilisation

2...		Immobilisation ...	F	
4451		TVA déductible sur immobilisation	J	
	481	Fournisseur d'investissement		A
	401	Fournisseur		K
	787	Transfert de charges financières		L

K = frais facturé par le fournisseur étranger + droit de douane + TVA totale + frais internes

L : intérêts en cas d'existence d'emprunt remplissant les conditions (L'immobilisation est un actif qualifié)

- ❖ En cas d'acquisition d'immobilisation n'ouvrant pas droit à déduction, le coût d'acquisition est TTC.
- ❖ Généralement les frais (facturés de l'étranger et internes) sont réglés immédiatement et isolés de la dette fournisseur.

- Lors du règlement du fournisseur étranger

• ***En cas de gain de change***

481		Fournisseur d'investissement	A	
	5...	Trésorerie		M
	756	Gain de change sur créances et dettes commerciales (Le règlement)		N

A = La dette initiale en monnaie étrangère $\times$ cours du jour d'acquisition

M = La dette initiale en monnaie étrangère $\times$ cours du jour de règlement

N = A – M

• ***En cas de perte de change***

481		Fournisseur d'investissement	A	
656		Perte de change sur créances et dettes commerciales	O	
	5...	Trésorerie		M
		(Le règlement)		

A = La dette initiale en monnaie étrangère $\times$ cours du jour d'acquisition

M = La dette initiale en monnaie étrangère $\times$ cours du jour de règlement

O = A – M

Remarque :

Le règlement peut se faire en une seule opération ou en plusieurs opérations. En cas de règlement en plusieurs fractions :

- ❖ Le compte 481 est toujours débité de la fraction payée en monnaie $\times$ cours du jour d'acquisition
- ❖ Le compte de trésorerie (5..) est toujours crédité de la fraction en monnaie payée $\times$ cours du jour de règlement
- ❖ La différence entre le débit et le crédit est soit un gain ($D > C$) soit une perte ($D < C$).

APPLICATION

Le 17/01/N, L'entité HOPE a fait la commande d'une machine auprès d'un fournisseur Américain en lui remettant une avance de 5 000 Dollars par chèque bancaire.

Prix facturé de 3 000 Dollars

Droit de Douane 5% du prix d'achat

Frais de transport maritime 500 000 FHT

TVA 18% (Prorata de déduction 80%)

La livraison est effectuée le 1^{er}/02/N.

Les modalités de règlement sont :

- Le 1/3 à la livraison
- Le deuxième tiers début Mai
- Le dernier tiers début Août

TAF : Passer toutes les écritures nécessaires sachant que les cours du Dollar sont :

- En Février : 1 \$ = 550 F CFA
- En Mai : 1 \$ = 580 F CFA
- En Août : 1 \$ = 540 F CFA

3. DETTES ET CREANCES LIBELLEES EN MONNAIES ETRANGERES

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

3.1 Cas d'une transaction commerciale**Exemple :**

La société FASA a acheté en Avril N des marchandises d'un montant de 2 700 \$ chez un fournisseur Américain. Cet achat était payable 50% le 30-08-N, le reste payable le 30-11-N.

TAF : Passer les écritures nécessaires aux dates suivantes

-Avril (1\$ = 650 F)

-Août (1\$ = 710 F)

-Novembre (1\$ = 640 F)

3.2 Ajustement de toutes les dettes et toutes les créances à l'inventaire

A l'inventaire (à la clôture de l'année), la dette ou la créance restante est convertie en F CFA (sur la base du cours de l'inventaire) et comparée à la dette ou à la créance initiale restante exprimée aussi en F CFA (sur la base du cours du jour de la vente ou l'achat).

La différence entre la dette ou la créance initiale et la dette ou la créance d'inventaire est appelée **écart de conversion**. Cette différence peut être :

3.2.1. Un gain latent : l'écart de conversion – passif

L'écart de conversion- passif montre la diminution d'un élément du passif ou l'augmentation d'un élément de l'actif. Il est enregistré au crédit du compte 479...par le débit du compte concerné.

❖ En cas de créance

411		Clients	A	
	479	Ecart de conversion – passif (Constatation de l'écart de conversion – passif)		A

A= Créance initiale – Créance à l'inventaire

❖ En cas de dette

401		Fournisseurs	A	
	479	Ecart de conversion – passif (Constatation de l'écart de conversion – passif)		A

A= Dette initiale – Dette à l'inventaire

Remarque :

L'écart de conversion – passif est un gain latent donc pas couvert par une provision financière.

3.2.2. Une perte latente : l'écart de conversion – actif

C'est une perte de change latente. Il y'a perte de change latente lorsque pour :

- Les dettes : Le cours à l'inventaire est supérieur au cours du jour d'achat(le cours initial).
- Les créances : Le cours à l'inventaire est inférieur au cours du jour de la vente (le cours initial).

L'écart de conversion- actif montre l'augmentation d'un élément du passif ou la diminution d'un élément de l'actif. Il est enregistré au débit du compte 478...par le crédit du compte concerné.

❖ **En cas de créance**

478	411	Ecart de conversion - actif Client (Constatation de l'écart de conversion – actif)	B	B
-----	-----	--	---	---

B= Créance initiale – Créance à l'inventaire

❖ **En cas de dette**

478	401	Ecart de conversion - actif Fournisseur (Constatation de l'écart de conversion – passif)	B	B
-----	-----	--	---	---

B= Dette initiale – Dette à l'inventaire

Remarque :

L'écart de conversion – actif est une perte latente donc immédiatement couvert par une provision financière. Le montant de cette provision est le montant de l'écart de conversion – actif.

6591	499	Charges pour provision sur risque à court terme Provision pour risque à court terme (Constatation de la provision sur l'ECA)	B	B
------	-----	--	---	---

B= Le montant de l'écart de conversion - actif

Exemple

Le 20/12/N, la société FAZZA vend à un client Allemand des marchandises pour une valeur de 18 000 DM. Le règlement est fixé lors de la signature du contrat comme suit :

2/3 du montant dû au 20/03/N+1, le solde au 30/04/N+1

TAF :

Comptabiliser les écritures liées à cette transaction sachant que les cours du DM sont :

- 20/12/N : 1DM = 340 F

- 31/12/N : 1DM = 345 F

-20/03/N+1 : 1DM = 350 F

3.3 Exception du traitement des écarts de conversion

3.3.1. Article 56 du SYSCOHADA

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 ces gains, sur une durée restant à courir jusqu'au terme des remboursements ou des encaissements à venir prévus au contrat (durée moyenne pondérée restant à courir).

3.3.1.1. La première année de l'emprunt

- **Lors de l'entrée de l'emprunt**

5...	162	Trésorerie Emprunts et dettes assimilées (Constatation de l'emprunt)	A	A
------	-----	--	---	---

A : Le montant de l'emprunt

- **A la fin de l'année**

- **Constatation de l'écart de conversion**

A la fin de chaque année, l'entreprise doit faire la différence entre l'emprunt initial restant et l'emprunt évalué avec le cours d'inventaire :

- Si L'emprunt initial restant > L'emprunt d'inventaire restant : on a un **écart de conversion- passif**
- Si L'emprunt initial restant < L'emprunt d'inventaire restant : on a un **écart de conversion – actif**

- ❖ **En cas d'écart de conversion – passif**

C'est une diminution de l'emprunt donc un gain latent.

162	479	Emprunts et dettes assimilées Ecart de conversion – passif (Constatation de l'ECP)	B	B
-----	-----	--	---	---

- ✓ B= Emprunt initial restant – Emprunt d'inventaire restant
- ✓ Pas de provision financière sur l'ECP

- ❖ **En cas d'écart de conversion – actif**

C'est une augmentation de l'emprunt donc une perte latente.

478	162	Ecart de conversion - actif Emprunts et dette assimilées (Constatation de l'ECA)	C	C
6971	194	Dotation aux provisions financières Provisions pour perte de change (Constatation de la provision sur ECA)	D	D

C= Emprunt initial restant – Emprunt d'inventaire restant

La provision se calcule de la manière suivante :

$$\text{PROVISION SUR ECA} = \frac{\text{ECA} \times \text{durée parcourue de l'emprunt}}{\text{durée totale de l'emprunt}}$$

Ou

$$\text{PROVISION SUR ECA} = \text{ECA} - \text{ECA différé}$$

$$\text{ECA différé} = \frac{\text{ECA} \times \text{durée restante de l'emprunt}}{\text{durée totale de l'emprunt}}$$

- Constatation des intérêts courus

671	166	Intérêts Intérêts courus sur emprunt (Régularisation des intérêts courus)	E	E
-----	-----	---	---	---

E : voir tableau de l'emprunt

3.3.1.2. A partir de la deuxième année

- Le premier janvier de chaque année suivant l'entrée de l'emprunt

- **La contre passation de l'écart de conversion**

➤ *En cas d'écart de conversion – passif antérieur*

479	162	Ecart de conversion - passif Emprunt et dettes assimilées (Contre passation de l'ECP)	B	B
-----	-----	---	---	---

➤ *En cas d'écart de conversion – actif antérieur*

162	478	Emprunts et dettes assimilées Ecart de conversion – actif (Contre passation de l'ECA)	C	C
-----	-----	---	---	---

- **La contre passation des intérêts courus de l'année précédente**

166	671	Intérêts courus sur emprunt Intérêts des emprunts (contre passation des intérêts courus)	E	E
-----	-----	--	---	---

- A la date anniversaire de l'entrée de l'emprunt

Le paiement de l'annuité concernée avec un gain de change ou avec une perte de change.

- **En cas de gain de change**

162		Emprunt et dettes assimilées	F	
671		Intérêts des emprunts	G	
	5...	Trésorerie		H
	776	Gains de change financier (Paiement de l'annuité)		I

F = Amortissement de l'emprunt × cours du jour de l'entrée de l'emprunt (cours initial)

G = Intérêts payés × cours du jour de règlement

H = Annuité concernée × cours du jour de règlement

I = (F + G) – H

- **En cas de perte de change**

162		Emprunt et dettes assimilées	F	
671		Intérêts des emprunts	G	
676		Pertes de change financières	J	
	5...	Trésorerie (Païement de l'annuité)		H

F = Amortissement de l'emprunt × cours du jour de l'entrée de l'emprunt (cours initial)

G = Intérêts payés × cours du jour de règlement

H = Annuité concernée × cours du jour de règlement

J = H - (F + G)

- **A l'inventaire de chaque année suivant l'entrée de l'emprunt**

Il faut toujours évaluer l'emprunt restant, en comparant sa conversion au cours initial et sa conversion au cours de l'inventaire. Cette comparaison peut donner un écart de conversion actif ou un écart de conversion passif.

- **En cas d'écart de conversion – passif**

162	479	Emprunts et dettes assimilées Ecart de conversion – passif (Constatation de l'ECP)	K	K
194	797	Provision pour perte de change Reprise de provision pour perte de change (Annulation de la provision antérieure sur ECA)	D	D

❖ *En cas de constitution d'un écart de conversion- passif les années suivantes, la provision antérieure doit être immédiatement annulée.*

- **En cas d'écart de conversion – actif**

478	162	Ecart de conversion - actif Emprunts et dette assimilées (Constatation de l'ECA)	L	L
697	194	Dotation aux provisions financières Provisions pour perte de change (Augmentation de la provision sur ECA)	M	M

Remarque : En cas d'écart de conversion – actif, la provision financière antérieure peut être :

- ❖ Augmentée (voir écriture d'augmentation de provision sur ECA) : si la provision antérieure est inférieure à la nouvelle provision
- ❖ Diminuée : si la provision antérieure est supérieure à la nouvelle provision

194	797	Provision pour perte de change Reprise de provision pour perte de change (Diminution de la provision antérieure sur ECA)	N	N
-----	-----	--	---	---

- **Les intérêts courus**

671	166	Intérêts des emprunts Intérêts courus sur emprunt (Régularisation des intérêts courus)	O	O
-----	-----	--	---	---

O : voir tableau de l'emprunt

Remarque : LE TABLEAU DE REMBOURSEMENT DE L'EMPRUNT

Année	Emprunt début	Intérêts payés	Amortissement	Annuités	Emprunt restant	Intérêts courus
TOTAL						

- Intérêts payés = $\frac{\text{emprunt debut} \times \text{taux} \times 12}{1200}$
- Intérêts courus = $\frac{\text{emprunt restant} \times \text{taux} \times n}{1200}$ (*n : est identique sur toute la durée de l'emprunt et inférieur à 12 mois*)
- Annuité = intérêts payés + amortissement
- Emprunt restant = emprunt début – amortissement
- Emprunt restant de l'année N est l'emprunt début de l'année N+1

APPLICATION

L'entité NOUR a obtenu un emprunt de 50 000 \$ auprès d'une banque américaine le 1^{er} juin N. La durée de l'emprunt est de 5 ans au taux de 8% l'an. L'emprunt est amorti par annuités constantes de fin de période. Les cours sont les suivants :

- Au 1^{er} juin N 1\$ = 600 F CFA
- Au 31 décembre N 1\$ = 620 F CFA
- Au 1^{er} juin N+1 1\$ = 615 F CFA

Travail à faire

Passez les écritures aux dates suivantes :

- 1^{er} Juin N
- 31 Décembre N
- 1^{er} Janvier N+1
- 1^{er} Juin N+1

Le cas des prêts

Les prêts sont des sommes d'argent consenties à des partenaires. Ces prêts à long terme sont considérés comme des immobilisations financières au plan comptable. Les prêts en monnaie étrangère sont aussi couverts par l'article 56 du traité OHADA. C'est un élément l'actif donc, il augmente du côté débit et diminue du côté passif.

3.3.2. Article 57 du SYSCOA

L'article 57 stipule : « Lorsque l'entité décide d'intégrer dans une position globale de change toutes ses opérations traitées avec l'étranger, non encore dénouées à l'inventaire, une compensation est admise entre pertes probables et gains latents, devise par devise. La dotation à une provision pour perte de change est limitée à l'excédent des dettes sur les créances ».

En cas d'application de l'article 57, l'écart de conversion est calculé individuellement sur chaque dette et chaque créance. Mais une seule provision financière est calculée pour couvrir les écarts de conversion – actif réalisés sur les dettes et sur les créances.

401 411		Fournisseurs Clients	A B	
	479	Ecart de conversion – passif (Constatation de l'ECP)		C
478	401 411	Ecart de conversion – actif Fournisseurs Clients (Constatation de l'ECA)	D	E F
6591	499	Charges pour provision sur risque à court terme Provision pour risque à court terme (Constatation de la provision sur les ECA)	G	G

Remarque :

- ✓ Les écarts de conversion peuvent être comptabilisés client par client ou fournisseur par fournisseur.
- ✓ La provision financière est unique donc une seule comptabilisation.

$$G = H - I$$

- ✓ $H = (\text{cumul des dettes} - \text{cumul des créances}) \times \text{cours initial}$
- ✓ $I = (\text{cumul des dettes} - \text{cumul des créances}) \times \text{cours final}$

Exemple

L'entité COROVIR a effectué les opérations suivantes en Mars N avec des clients et fournisseurs allemands. Ces opérations font ressortir un ensemble de gains latents de 600 000 F CFA (sur client CORO 60% et fournisseur VIR 40%) et un ensemble de perte latente de

900 000 F CFA (30% sur client GABA et 70% sur le fournisseur AMOUDA. L'entité COROVIR bénéficie de l'application de l'article 57 du SYSCOA.

TAF :

Régulariser cette situation au 31/12/N

3.3.3. Disponibilités en monnaies étrangères

Les liquidités immédiates en devises existant à la clôture des comptes sont converties en F CFA sur la base du dernier cours de change. Les différences de conversion sont comptabilisées en pertes de change financières (676) ou en gains de change financier (776).

Exemple

Une entreprise a encaissé le 15/12/N une somme de 8 250 \$ américains de la part d'un client. A cette date, le dollar vaut 520 F CFA.

Au 31/12/N, le cours du dollar est de 530 F CFA pour 1 \$.

TAF :

1. Passer l'écriture d'encaissement
2. Régulariser le compte caisse au 31/12/N