

WAHA JEAN PIERRE
B.P. : 12489 DOUALA
RÉPUBLIQUE DU CAMEROUN

DIPLOME D'EXPERTISE COMPTABLE
SESSION DE MAI 2013

MEMOIRE

**PROPOSITION DE CONVERGENCE DU REFERENTIEL
COMPTABLE OHADA VERS LES NORMES IFRS : CAS DES
IMMOBILISATIONS ET AUTRES DISPOSITIONS ESSENTIELLES**

TABLE DES MATIERES

	<u>Pages</u>
NOTE LIMINAIRE	8
LISTE DES ABREVIATIONS.....	10
NOTE DE SYNTHESE.....	11
INTRODUCTION GENERALE.....	16
<u>PREMIERE PARTIE : ETUDE DES IMMOBILISATIONS DU REFERENTIEL OHADA VERS LES NORMES IFRS.....</u>	18
<u>CHAPITRE 1 : TYPOLOGIE COMPAREE DES IMMOBILISATIONS.....</u>	20
I. CHARGES IMMOBILISEES.....	20
I.1. Problématique des charges non activables.....	20
I.2. Nature des charges activables.....	20
I.2.1. Frais d'établissement.....	21
I.2.2. Charges à répartir sur plusieurs exercices.....	21
I.2.3 Primes de remboursement des obligations.....	21
I.3. Similitudes et divergences identifiées entre les règles du système comptable OHADA et les normes IFRS	22
I.4. Traitement préférentiel des charges immobilisées	22
I.4.1. Cas général	22
I.4.2. Cas des charges à répartir et des primes de remboursement des obligations.....	22
I.5. Données extraites de la comptabilité de Granit Hôtel SARL.....	23
I.5.1. Principes et choix méthodologiques.....	23
I.5.2. Evaluation des impacts.....	23
I.5.2.1. Enregistrement comptable	23
I.5.2.2.. Impacts comptables de la conversion.....	24
I.5.2.3. Impacts fiscaux de la conversion.....	25
II. IMMOBILISATIONS INCORPORELLES.....	25
II.1. Principales caractéristiques de la norme IAS 38	25
II.1.1. Classification des immobilisations incorporelles.....	26
II.1.1.1. Aspects généraux des immobilisations incorporelles.....	26
II.1.1.2. Cas spécifique des frais de recherche et développement.....	26
II.1.2. Coût d'acquisition	27

II.1.2.1. Valeur d'entrée en cas d'acquisition directe	27
II.1.2.1.1. Cas général.....	27
II.1.2.1.2. Prise en compte des subventions.....	27
II.1.2.2. Coût d'entrée dans le cadre d'un regroupement d'entreprises.....	28
II.1.2.3. Coût d'entrée en cas de développement en interne.....	28
II.1.2.3.1. Goodwill généré en interne.....	28
II.1.2.3.2. Autres immobilisations incorporelles générées en interne.....	28
II.1.2.4. Coût d'entrée en cas d'échange.....	29
II.2. Similitudes et divergences identifiées entre les règles du système comptable OHADA et les normes IFRS	29
II.2.1. Prise en compte dans le patrimoine	29
II.2.2. Synthèse de comparaison.....	30
II.2.3. Données extraites de la comptabilité de la Société Granit Hôtel S.A.R.L...	31
III. IMMOBILISATIONS CORPORELLES.....	31
III.1. Principales caractéristiques des normes IAS 16 et 40.....	31
III.2. Classification des immobilisations corporelles.....	32
III.2.1. Immobilisations corporelles destinées à l'exploitation.....	32
III.2.2. Autres actifs corporels détenus	33
III.2.3. Prise en compte dans le patrimoine.....	33
III.2.4. Coût d'entrée dans le patrimoine.....	33
III.2.4.1. Aspect général des coûts d'acquisition.....	33
III.2.4.2. Coût selon les composants.....	34
III.3. Similitudes et divergences identifiées entre les règles du système comptable OHADA et les normes IFRS	35
III.4. Application du corpus normatif à la Société Granit Hôtel	35
III.4.1. Données extraites de la comptabilité	35
III.4.2. Evaluation des impacts	38
III.4.2.1. Impacts comptables de la conversion	38
III.4.2.2. Impacts fiscaux de la conversion.....	40
IV. IMMOBILISATIONS FINANCIERES.....	41
IV.1. Définition des immobilisations financières.....	41
IV.2. Classification des immobilisations financières.....	42
IV.3. Coût d'acquisition.....	43

IV.4. Similitudes et divergences identifiées entre les règles comptables OHADA et IFRS	44
IV.5. Application du corpus normatif à la Société Granit Hôtel	44
V. PRESENTATION DE L'INFORMATION FINANCIERE.....	44

<u>CHAPITRE 2</u> :	EVALUATION COMPAREE ET COMPTABILISATION	
	DES IMMOBILISATIONS.....	46
I. NOTION DE JUSTE VALEUR.....		46
I.1. Existence d'un marché actif.....		47
I.2. Absence d'un marché actif.....		47
II. TRAITEMENT COMPTABLE DES CHARGES IMMOBILISEES.....		47
II.1. Evaluation des charges immobilisées		47
II.2. Comptabilisation des charges immobilisées.....		48
II.3. Application du corpus normatif aux données de la société Granit Hôtel.....		48
II.3.1. Principes et choix méthodologiques		48
II.3.2. Evaluation des impacts.....		49
II.3.2.1. Impacts comptables de la conversion		49
III. TRAITEMENT COMPTABLE DES IMMOBILISATIONS INCORPORELLES..	50	
III.1. Appréhension de la réévaluation		50
III.1.1. Réévaluation libre.....		50
III.1.2. Réévaluation légale.....		50
III.2. Evaluation comparée postérieure des immobilisations incorporelles.....		51
III.2.1. Modèle du coût.....		51
III.2.2. Modèle de réévaluation des immobilisations incorporelles		51
III.2.3. Sort des dépenses ultérieures.....		52
III.2.4. Evaluation des amortissements		52
III.2.5. Evaluation des dépréciations		53
III.4. Ajustement des coûts des immobilisations incorporelles.....		53
III.5. Comptabilisation des immobilisations incorporelles à la sortie du patrimoine		54
III.6. Application du corpus normatif à la société Granit Hôtel.....		54
IV. TRAITEMENT COMPTABLE DES IMMOBILISATIONS CORPORELLES...	55	
IV.1. Evaluation des immobilisations corporelles		55
IV.1.1. Traitement de référence.....		55
IV.1.2. Autre traitement autorisé.....		55

IV.1.3. Evaluation des amortissements.....	55
IV.1.4. Evaluation des dépréciations	56
IV.2. Comptabilisation des acquisitions par crédit-bail.....	56
IV.2.1. Cas général.....	56
IV.2.2. Cas des biens de faible valeur.....	57
IV.2.3. Comptabilisation des dépenses ultérieures	58
IV.2.4. Comptabilisation des amortissements	58
IV.2.5. Comptabilisation des dépréciations	58
IV.2.5.1.Comptabilisation des dépréciations des immobilisations valorisées au coût	58
IV.2.5.2. Comptabilisation des dépréciations des immobilisations réévaluées..	59
IV.2.6. Comptabilisation des sorties des immobilisations corporelles	59
IV.2.6.1. Echange des immobilisations.....	59
IV.2.6.2. Mises au rebut et cessions d'actif.....	60
V. APPLICATION DU CORPUS NORMATIF AUX IMMOBILISATIONS INCORPORELLES ET CORPORELLES.....	60
V.1. Evaluation des impacts suivant le modèle du coût.....	60
V.1.1. Impacts comptables de la conversion	60
V.1.1.1. Schémas des écritures dans le référentiel OHADA	61
V.1.1.2. Schémas des écritures suivant les normes IFRS	62
V.1.2. Impacts fiscaux de la conversion.....	67
V.2. Evaluation des impacts suivant le modèle de la réévaluation	67
VI. TRAITEMENT COMPTABLE DES IMMOBILISATIONS FINANCIERES....	68
VI.1. Evaluation comparée postérieure des immobilisations financières.....	68
VI.2. Comptabilisation des immobilisations financières à la clôture des comptes	68

DEUXIEME PARTIE : ETUDE DE CERTAINES DISPOSITIONS DU DROIT ET SYSTEME COMPTABLES OHADA.....

CHAPITRE 3 : EFFETS DE CERTAINES REGLES COMPABLES SUR LES CONTENUS DES COMPTES PATRIMONIAUX....

I. REGLES D'EVALUATION DES BIENS A L'ENTREE DANS LE PATRIMOINE	73
I.1. Principe général de détermination des coûts d'acquisition.....	73

I.2. Dispositions contradictoires de détermination des coûts d'acquisition.....	74
I.2.1. Règles de fonctionnement des comptes des stocks et achats.....	74
I.2.2. Règles de fonctionnement du compte 61 intitulé « Transports ».....	74
I.2.3. Prise en compte des frais d'acquisition des immobilisations.....	74
I.3. Analyses et suggestions liées aux enregistrements comptables.....	75
I.3.1. Analyses des éléments du coût d'acquisition	75
I.3.2. Problématique liée aux escomptes obtenus sur achats.....	75
I.3.3. Application du corpus normatif à la société Granit Hôtel	76
I.3.3.1. Données comptables	76
I.3.3.2. Impacts comptables sur les comptes de gestion	77
I.3.4. Suggestions à intégrer.....	78
II. TRAITEMENT COMPTABLE DES CESSIONS DES IMMOBILISATIONS....	79
II.1. Cessions des immobilisations relevant des activités ordinaires.....	79
II.2. Cessions des immobilisations ne relevant pas des activités ordinaires.....	79
II.3. Application	80
II.3.1. Données comptables	80
II.3.2. Schémas des écritures comptables	80
II.4. Uniformisation du traitement comptable.....	81
III. TRAITEMENT COMPTABLE DES CREANCES ET DES DETTES	
LIBELLEES EN DEVICES EN FIN D'EXERCICE.....	82
III.1. Principe général d'ajustement des créances et dettes à l'inventaire.....	82
III.2. Traitement des écarts de conversion et résultat.....	82
III.3. Ecart de conversion et structure du bilan.....	83
III.4. Application du corpus normatif	84
III.4.1. Données	84
III.4.2. Schémas des écritures comptables	84
III.5. Suggestion de traitement en fin d'exercice	85
IV. REGLES D'EVALUATION DE LA TRESORERIE EN DEVICES EN	
FIN D'EXERCICE.....	86
IV.1. Principe d'ajustement de la trésorerie en devises	86
IV.2. Application du corpus normatif	87
IV.2.1. Données	87
IV.2.2. Schémas des écritures comptables	87
IV.3. Ajustement préconisé de la trésorerie en devise	88

CHAPITRE 4 : STRUCTURE DU CADRE COMPTABLE OHADA ET	
PERSPECTIVES D'HARMONISATION.....	90
I. NOMENCLATURE DES COMPTES.....	90
I.1. Structure définitionnelle de la codification des comptes.....	90
I.1.1. Constantes	90
I.1.2. Parallélismes.....	91
I.2. Structure envisageable des comptes ventes.....	91
II. NOTION DE CHARGES ET PRODUITS HORS ACTIVITES ORDINAIRES..	92
II.1.Problématique d'analyse des charges et des produits.....	92
II.2. Analyses et nouvelle approche définitionnelle.....	93
III. INFLUENCE DE TRANSFERT DES CHARGES SUR LE RESULTAT.....	94
III.1. Présentation du compte de résultat.....	94
III.1.1. Marge brute sur marchandises.....	94
III.1.2. Marge brute sur matières	94
III.1.3. Valeur ajoutée	95
III.1.4. Excédent brut d'exploitation	95
III.1.5. Résultat d'exploitation	95
III.1.6. Résultat financier	96
III.1.7. Résultat des activités ordinaires	96
III.1.8. Résultat hors activités ordinaires.....	96
III.1.9. Résultat net.....	96
III.2. Principe de transfert des charges.....	96
III.3. Impacts des transferts des charges et suggestion.....	97
III.3.1. Application du corpus normatif à Granit hôtel	97
III.3.2. Analyses et suggestion	97
IV. ANALYSE COMPAREE DU CREDIT-BAIL ENTRE LE SYSTEME	
COMPTABLE OHADA ET LE PLAN COMPTABLE DES ETABLISSEMENTS DE	
CREDIT	100
IV. 1. Aperçu général de la notion de crédit-bail	100
IV.2. Traitement comptable du crédit-bail en droit comptable OHADA.....	100
IV.2.1. Analyse du cadre comptable.....	100
IV.2.2. Charges annuelles d'amortissement.....	101
IV.2.3. Enregistrement des redevances.....	101
IV.2.4. Cas des biens de faible valeur.....	101

IV.2.5. Application	102
IV.2.5.1. Données comptables	102
IV.2.5.2. Calculs préliminaires et enregistrement	102
IV.3. Crédit-bail dans le système comptable des établissements de crédit	104
IV.3.1. Comptabilisation des opérations de crédit-bail.....	104
IV.3.1.1. Principe de comptabilisation chez le bailleur.....	105
IV.3.1.2. Principe de comptabilisation chez le preneur.....	106
IV.4. Conséquences de la comptabilisation des biens en crédit-bail.....	107
V. NECESSITES DE CONVERGENCE VERS LES NORMES IFRS.....	108
V.1. Objectifs visés par la conversion.....	108
V.1.1. Recherche de l'efficience dans les transactions internationales.....	109
V.1.2. Uniformisation de l'interprétation des informations financières.....	109
V.1.3. Accès équitable aux marchés financiers internationaux.....	110
V.2. Structure régionale d'animation et d'encadrement	110
V.3. Organismes professionnels nationaux.....	112
CONCLUSION GENERALE.....	114
ANNEXE.....	117
BIBLIOGRAPHIE	191
LISTE DES TABLEAUX.....	196

NOTE LIMINAIRE

Le présent mémoire intitulé « **PROPOSITION DE CONVERGENCE DU REFERENTIEL COMPTABLE OHADA VERS LES NORMES IFRS : CAS DES IMMOBILISATIONS ET AUTRES DISPOSITIONS ESSENTIELLES** » a fait l'objet de deux soutenances successives. Les aspects conceptuels nouveaux découlant des observations du jury ont été intégrés dans ce travail afin de le parfaire.

La refonte de l'approche globale précédemment amorcée dans la notice explicative a été le fil conducteur visant à intégrer les critiques constructives. Dans cette optique, il a été question de procéder à une analyse simultanée des concepts et faits appréhendés dans les deux référentiels comptables (OHADA et IFRS). De même, il a fallu intégrer les données comptables de la société cible (Granit Hôtel) concernant ses deux premières années d'activités pour appréhender davantage, les impacts de l'application du corpus normatif international sur les immobilisations et les informations financières et comptables obtenues. Les autres dispositions essentielles d'application parfois contradictoire en droit comptable OHADA contenues dans la deuxième partie ont ainsi été revues et présentées de manière concise et largement influencées par les normes IFRS avec des cas pratiques d'illustration.

La version présente de notre travail nous cède ainsi l'opportunité de relever les ajouts et modifications majeurs découlant des critiques et observations constructives issues des soutenances précédentes :

- La partie traitant l'analyse comparative du traitement comptable des immobilisations suivant les exigences des deux référentiels comptables OHADA et IFRS a fait l'objet sous l'aspect forme de légères modifications orthographiques ;
- Une refonte globale de la deuxième partie traitant des autres dispositions du droit comptable OHADA a été matérialisée par la prise en compte des éléments pertinents suivants :

- Des exemples d'application illustrant la pertinence des arguments développés pour chaque disposition essentielle abordée ;
- Des conclusions partielles revues et corrigées tout en prenant en considération les impacts contenus dans les résultats obtenus des applications en conformité avec les exigences de la normalisation comptable internationale.

Les illustrations contenues dans ce travail eu égard aux attentes prescrites permettent davantage de comprendre les impacts induits par l'application des normes IFRS dans la mise en œuvre du droit comptable OHADA. Il est alors question de relever que le droit comptable OHADA depuis plus d'une décennie n'a pas fait l'objet d'une mise à jour voire d'une révision malgré les travaux suffisamment avancés de la normalisation comptable sur le plan international. Cette normalisation se veut pertinente voire obligatoire pour l'homogénéisation du traitement des faits comptables et l'interprétation des informations financières. Ce travail devrait ainsi se vouloir comme le fil conducteur de convergence du droit comptable OHADA vers les normes IFRS.

LISTE DES ABREVIATIONS

BEAC	Banque des Etats de l'Afrique Centrale
CEMAC	Communauté Economique et Monétaire de l'Afrique Centrale
COBAC	Commission Bancaire de l'Afrique Centrale
EMF	Etablissement de Micro-Finance
HAO	Hors Activités Ordinaires
IAS	International Accounting Standard
IASB	International Accounting Standards Board
IFRS	international Financial Reporting Standard
OCAM	Organisation Commune Africaine, Mauricienne et Malgache
OHADA	Organisation pour l'Harmonisation en Afrique du Droit des Affaires
ONECCA	Ordre National des Experts-Comptables du Cameroun
PCEMF	Plan Comptable des Etablissements de Micro-finance
PCG	Plan Comptable Général
UEMOA	Union Economique et Monétaire Ouest Africaine
UMAC	Union Monétaire de l'Afrique centrale
US GAAP	United States Generally Accepted Accounting Principles
SYSCO	Système Comptable Ohada
TVA	Taxe sur la valeur ajoutée

NOTE DE SYNTHÈSE

NOTE DE SYNTHÈSE

Une panoplie d'actes uniforme portant Organisation pour l'Harmonisation en Afrique du Droit des Affaires (OHADA) a bouleversé de manière significative l'espace juridique des affaires depuis son entrée en vigueur en date du 1^{er} janvier 2001 dans les Etats-parties. Parmi ces actes celui portant organisation et harmonisation des comptabilités des entreprises sises dans les Etats-parties se trouve au cœur de la présente étude.

L'objectif visé par ce nouveau droit comptable énonce les règles de mise en place des comptabilités. « L'organisation comptable mise en place dans l'entreprise doit satisfaire aux exigences de régularité et de sécurité pour assurer l'authenticité des écritures de façon à ce que la comptabilité puisse servir à la fois d'instrument de mesure des droits et obligations des partenaires de l'entreprise, d'instrument de preuve, d'information des tiers et de gestion¹ ». Pour atteindre cet objectif, des principes, méthodes et procédés comptables doivent préciser dans leurs détails les différentes tâches comptables à exécuter.

La mise en œuvre du cadre opérationnel a contribué davantage à dégager les différents impacts qu'entraînent l'application et l'adoption des normes comptables internationales dans le processus de traitement des données. Les interprétations des différentes informations ainsi obtenues permettent de comprendre la complexité rencontrée dans la mise en œuvre du dispositif normatif au niveau régional.

Le nouveau référentiel comptable OHADA s'apparente, quant au traitement comptable des immobilisations, au modèle anglo-saxon dominant en intégrant certains dispositifs des normes comptables internationales. La première partie du travail vise l'étude comparative des immobilisations sous l'aspect comptable dans les deux référentiels.

¹ Article 14 de l'Acte uniforme portant organisation des comptabilités en vigueur le 01 janvier 2001 pour les comptes personnels et le 01 janvier 2002 pour les comptes combinés et consolidés.

Elle permet de mettre en relief les points divergents ainsi que les aspects convergents issus des deux modèles. L'application des normes IFRS au regard des immobilisations cède l'occasion de dégager les différents impacts quant aux résultats obtenus. Ces résultats, dans l'environnement de la société cible (Société Granit Hôtel SARL) au cours de ses deux premières années d'activités, permettent de comprendre et de mesurer davantage les écarts d'interprétation et de compréhension des différents agrégats de gestion.

La deuxième partie du travail contient les analyses critiques de certaines dispositions conceptuelles du système comptable OHADA. Il est apparu que de multiples études ont eu pour objectif d'apprécier la convergence des pratiques et l'harmonisation des cadres conceptuels. Des outils ont été souvent utilisés pour mesurer le degré des convergences, malgré le fait que la portée de ces outils n'a pas toujours été à la hauteur des attentes. Cette sélection permet de réduire les interprétations, souvent divergentes, des différents intervenants dans le processus de traitement des données comptables. Les différents dispositifs légaux ainsi analysés ont été retenus, soit en raison des ambiguïtés qu'ils semblent revêtir, soit en raison des difficultés d'application qu'ils posent. Il faut aussi noter leurs particularités et leurs caractéristiques qui requièrent un traitement comptable particulier. Cette analyse illustrée par des exemples d'application permet eu égard aux normes IFRS de donner une orientation pour l'obtention des informations comptables et financières fiables susceptibles de conduire les décideurs dans l'orientation des choix en matière de décision de gestion.

Des règles qui influencent le contenu des informations comptables abordées en plus des procédures de traitement de certaines catégories de faits comptables énoncées sont parfois appréhendées de façon contradictoire. La mise à jour de ces règles devrait permettre à tous les intervenants interpellés par la pratique de la comptabilité d'uniformiser les interprétations et les règles de présentation des informations financières. En annexe 1.3, figure un listing des rubriques et articles du droit comptable OHADA et du plan comptable des établissements de micro-finance impactés par la mise en œuvre des normes IFRS.

Ici, il faut reconnaître que les pays de l'espace OHADA comme toute économie en développement, ont besoin de concours financiers extérieurs pour amorcer véritablement leur développement. Il est important de noter la faiblesse de l'espace OHADA caractérisé par un grand nombre de PME/PMI qui exercent dans des secteurs purement informels et accordent peu d'importance à la fiabilité des informations financières et comptables. Ce phénomène s'observe surtout en marge des entreprises multinationales qui mobilisent des capitaux plus importants.

Le système comptable OHADA mérite ainsi une attention particulière. Ce travail devra ainsi permettre aux comptables chargés de l'appliquer, aux gestionnaires, vérificateurs et réviseurs chargés de l'exploiter et aux enseignants chargés de l'exposer, d'avoir des interprétations communes et uniformes des différentes règles et normes comptables. Ceci sera un pari gagné dès que le processus de sa mise à jour sera amorcé, voire l'adoption des normes internationales IFRS dans son ensemble.

INTRODUCTION GENERALE

INTRODUCTION GENERALE

Il est naturel de constater que le développement des normes comptables internationales contribue au processus de normalisation de traitement des informations comparables dans le temps et dans l'espace. Les systèmes comptables sont parfois différents d'un pays à l'autre ou du moins d'une région à l'autre malgré les avancées de certaines institutions internationales et régionales. Le paramètre d'intégration comptable au niveau régional est de rendre plus aisée l'homogénéisation des informations financières. C'est ainsi qu'à la veille du traité de l'OHADA, les droits des Etats de l'UEMOA et de la CEMAC présentaient une très grande diversité. Les ministres des finances de la zone franc ont entrepris en 1991, l'élaboration d'un droit régional des affaires unique, moderne et susceptible de favoriser le développement économique et l'intégration sous régionale. L'harmonisation du droit des affaires dans cet espace économique a intégré certains aspects comptables en s'inspirant des travaux en cours concernant la normalisation comptable au niveau international à l'époque.

Les pays africains, en majorité de culture francophone de l'espace OHADA contenant 17 Etats de l'Afrique de l'ouest et centrale (Bénin, Burkina Faso, Cameroun, Centrafrique, Comores, Congo – Brazzaville, Côte d'Ivoire, Gabon, Guinée Equatoriale, Mali, Niger, Sénégal, Tchad et Togo), y comprises la Guinée – Conakry, la Guinée – Bissau et la République Démocratique du Congo, dans le souci de disposer des informations comptables et financières fiables base du tissu économique et du développement, se sont dotés des outils favorisant le développement des transactions commerciales entre les différents intervenants. Parmi les différents traités, l'Acte uniforme portant organisation et harmonisation des comptabilités des entreprises sises dans les Etats-parties au traité relatif à l'harmonisation du droit des affaires en Afrique attire particulièrement notre attention. Les enjeux sont significatifs pour l'obtention des informations financières au profit des différents partenaires sociaux.

Ce nouveau droit comptable en vigueur dans la sous-région a hérité les facettes positives du plan comptable OCAM (plan comptable précédent au référentiel OHADA). La mise en œuvre de ce nouveau cadre normatif a ainsi, en plus de l'ancien droit comptable, intégré certaines dispositions contenues dans les normes

comptables internationales. On note par là, le souci d'intégration et d'harmonisation progressive des pratiques comptables. Malgré ce facteur intégrant aussi bien les spécificités des pays concernés et la prise en compte de certaines dispositions normatives internationales, il reste à relever certaines insuffisances. Des difficultés certaines pour tendre davantage vers ces normes internationales se signalent. Cependant, elles s'imposent de nos jours comme modèle incontournable. Raison suffisante pour élucider les points abordés dans cette étude et l'élaboration d'un listing des rubriques et articles du droit comptable OHADA et du PCEMF impactés par les normes IFRS en annexe 1.3.

Notre travail intitulé «**PROPOSITION DE CONVERGENCE DU REFERENTIEL COMPTABLE OHADA VERS LES NORMES IFRS : CAS DES IMMOBILISATIONS ET AUTRES DISPOSITIONS ESSENTIELLES**» vise à étudier le traitement comptable de l'actif immobilisé dans les deux référentiels comptables. Les divergences et les convergences sont abordées afin d'étayer les impacts découlant des informations comptables obtenues par la mise en œuvre des dispositifs de la normalisation comptable internationale. Ceci constitue la première partie de notre travail. Quant à la seconde partie qui vise l'analyse de certaines dispositions du droit comptable OHADA, il est question, eu égard aux normes internationales, de relever des insuffisances pour justifier davantage l'intérêt de la convergence de ce référentiel comptable régional vers les normes IFRS. Ces dispositions légales appréhendées dans le cadre de cette deuxième partie appuyées par des cas pratiques illustratifs sont celles qui posent des problèmes d'interprétation voire des contradictions que nous avons décelées à travers une étude approfondie du droit comptable OHADA.

Il s'agira en fait, par le truchement de cette analyse dichotomique (étude de l'impact de l'application des normes internationales sur les immobilisations et étude critique de certaines règles comptables OHADA), de procéder au rapprochement de ces dispositifs avec les normes comptables internationales. Ceci vise principalement une contribution à l'amélioration du droit comptable OHADA qui se voudrait dynamique pour s'adapter à l'environnement international. Cette adaptation contribuera à une meilleure interprétation du droit comptable et de la pratique de la comptabilité dans cet espace juridique.

PREMIERE PARTIE :
ETUDE DES IMMOBILISATIONS DU REFERENTIEL OHADA
VERS LES NORMES IFRS

Le traitement comptable des immobilisations dans les référentiels comptables OHADA et IFRS représente l'objectif visé par cette première partie de notre travail. Cette étude se base sur une application pratique pour mettre en exergue les points convergents et les points divergents décelés dans la mise en œuvre des dispositions normatives internationales. Nous avons pris un échantillon suffisamment représentatif par une société nouvellement créée pour mettre en relief l'impact de l'application des normes IFRS sur le traitement de ses immobilisations. Les résultats obtenus permettent de comprendre davantage les difficultés significatives et les enjeux d'interprétation des informations d'un référentiel à l'autre.

Dans le chapitre premier, il sera question, au-delà de l'application pratique concernant le traitement des immobilisations, d'appréhender leur typologie. Celle-ci situera la conception de l'actif immobilisé définie par le droit comptable OHADA et celle présentée par le normalisateur international. Les résultats obtenus devront éclairer l'interprétation des informations obtenues en intégrant dans le droit comptable régional OHADA, les dispositions des normes internationales.

Le chapitre deuxième contient l'analyse du traitement comptable des immobilisations. Cette analyse permet ainsi de cerner l'impact de l'application des normes internationales sur les informations obtenues au niveau de l'actif immobilisé et du compte de résultat dans le processus d'évaluation en fin d'exercice.

Les différents résultats obtenus permettront de mettre en relief les points divergents et convergents. De même, les écarts obtenus seront d'un atout majeur dans le processus de convergence du référentiel OHADA vers les normes internationales IFRS.

CHAPITRE 1 : TYPOLOGIE COMPAREE DES IMMOBILISATIONS

Le système comptable OHADA appréhende et classe les actifs immobilisés pour certaines catégories différemment des normes IFRS. « L'actif immobilisé est la masse du bilan constituée de l'ensemble des éléments destinés à servir de façon durable l'activité de l'entreprise, et qui ne se consomme pas au premier usage. Leur durée d'utilisation est a priori supérieure à un an².»

L'objet de ce chapitre consiste à examiner les appréhensions et les classifications des éléments constituant l'actif immobilisé sous un double aspect : présentation du corpus des exigences normatives comptables au niveau international et appréhension des immobilisations et leur contenu dans le système comptable OHADA.

Cette approche permettra de dégager les points convergents et divergents pour aboutir à des suggestions permettant d'améliorer le référentiel comptable OHADA.

I. CHARGES IMMOBILISEES

I.1. Problématique des charges non activables

Un élément d'actif immobilisé doit être comptabilisé si et seulement s'il est probable que des avantages économiques futurs attribuables iront à l'entité qui contrôle l'actif. De plus, son coût doit être estimé de manière fiable. Ces conditions sine qua non permettent ainsi de caractériser les éléments qui composent l'actif immobilisé. Les charges immobilisées du référentiel comptable OHADA en fait, sont des dépenses qui ont une incidence sur le résultat de l'entreprise mais pourtant activées pour étalement sur les exercices suivants.

I.2. Nature des charges activables

Les charges immobilisées contenues dans le système comptable OHADA sont des

² Benoît ATANGANA ONANA, in Vers les normes mondiales : comparaison OHADA et IFRS, P.143

dépenses qui ont un caractère général. Elles sont des charges inscrites à l'origine selon leur nature dans les comptes de gestion pour lesquelles il peut être démontré qu'elles sont profitables à l'existence et au développement de l'entreprise. Les effets bénéficiaires ainsi mentionnés doivent concerner non seulement l'exercice en cours, mais aussi bien les exercices futurs. Les charges immobilisées dans le système comptable OHADA comprennent les différentes rubriques suivantes :

1.2.1. Frais d'établissement

Les frais d'établissement représentent l'ensemble des dépenses exposées dans le cadre des opérations qui conditionnent l'existence, l'activité ou le développement de l'entreprise. Ils regroupent aussi les dépenses de fonctionnement antérieur au démarrage (frais de constitution constitués des droits d'enregistrement sur les apports, les honoraires, les paiements effectués au titre de formalités légales de publication, frais de prospection, de publicité et de lancement et celles survenues au cours de la vie de l'entreprise (frais de modification du capital et d'opérations diverses telles que les fusions, les scissions ou toute autre transformation de société, les frais d'entrée à la bourse et les frais de restructuration).

1.2.2. Charges à répartir sur plusieurs exercices

Les charges à répartir sur plusieurs exercices comprennent des charges engagées ou enregistrées pendant l'exercice en cours ou les exercices antérieurs et qui se rattachent aux exercices suivants.

1.2.3 Primes de remboursement des obligations

Ces primes concernent les différentes catégories d'obligations (obligations ordinaires, obligations convertibles et les autres emprunts obligataires).

I.3. Similitudes et divergences identifiées entre les règles du système comptable OHADA et les normes IFRS

Tableau 1 : Eléments comparatifs des charges immobilisées

Critère	Normes IFRS	Système comptable OHADA	Observation
Définition	Aucune définition	Charges profitables à l'existence et au développement de l'entreprise ; non seulement pour l'exercice en cours mais aussi pour les exercices à venir	Pour les normes internationales : <ul style="list-style-type: none">- Aucune définition ;- Toutes ces charges sont enregistrées directement dans le compte de résultat
Eléments constitutifs des charges immobilisées	Inconnus	<ul style="list-style-type: none">- Frais d'établissement ;- Charges à répartir ;- Primes de remboursement des obligations	Pour les normes internationales, ces dépenses sont des charges de gestion et non des actifs

I.4. Traitement préférentiel des charges immobilisées

I.4.1. Cas général

Nous relevons ici dans le tableau 1 ci-dessus, qu'il s'agit d'une divergence fondamentale dans les critères de classification des immobilisations. L'activation des dépenses qui ne sont pas considérées comme élément de coût d'acquisition ou de production pour un étalement dans le temps ne contient aucun intérêt économique pour l'appréciation de la situation financière de l'entreprise. Il convient ainsi de les enregistrer dans les comptes de résultat de l'exercice au cours duquel elles sont survenues.

I.4.2. Cas des charges à répartir et des primes de remboursement des obligations

Les charges à répartir et les primes de remboursement des obligations sont susceptibles d'être étalées sur plusieurs exercices à cause de leur usage et leur calendrier de décaissement étalés dans le temps. Pour une meilleure image de l'actif et du bilan eu égard aux normes IFRS, les charges à répartir méritent d'être enregistrées en actif circulant dans le compte 4746 intitulé « Répartition périodique

des charges ». Les primes de remboursements des obligations devraient être enregistrées dans un sous-compte d'obligations avec le chiffre 9 comme quatrième caractère significatif du numéro de compte. Les observations en annexe 1.1 concernent les mises à jour nécessaires pour la convergence vers les normes IFRS du contenu du compte 20 intitulé « Charges immobilisées ».

I.5. Données extraites de la comptabilité de Granit Hôtel SARL

Les données sont exprimées en milliers de francs CFA. La société Granit Hôtel est une structure commerciale exerçant dans l'industrie touristique et hôtelière à Douala au Cameroun. Cette structure hôtelière a débuté ses activités en début janvier 2010 avec un capital social de 10 000 et un emprunt auprès d'un groupe d'associés pour un montant de 115 000 remboursable par amortissements constants sur 20 ans au taux d'intérêt de 10% l'an.

I.5.1. Principes et choix méthodologiques

Les dépenses de création englobent les frais administratifs liés à la formation de la société et les investissements initiaux.

I.5.2. Evaluation des impacts

Les éléments constitutifs des différents coûts d'entrée liés à la création sont ainsi listés pour ce qui concerne principalement les charges immobilisées.

Tableau 2: Détermination des coûts d'acquisition des charges immobilisées

Elément	Frais d'établissement
- Honoraires du notaire	1 650
- Droit d'enregistrement du capital (dégressif 2%)	200
- Débours (timbres, etc.)	150
- Dépenses de publicité	1 500
Coût d'acquisition	3 500

Taxe sur la valeur ajoutée au taux de 19,25% exclue du coût d'achat :

Sur les honoraires du notaire : $1\ 650 \times 19,25\% = 317$

Sur les dépenses de publicité : $1\ 500 \times 19,25\% = \underline{288}$

Total 605

I.5.2.1. Enregistrement comptable

		01/ 2010	
52	Banques	125 000	
10	Capital		10 000
16	Emprunts		115 000
	Libération capital et emprunts		
62	Services extérieurs A	1 500	
63	Services extérieurs B	2 000	
44	Etat (TVA)	605	
52	Banques		4 105
	Règlement divers frais de création		

La prise en charges est identique dans les deux référentiels comptables (OHADA et IFRS). Cependant la spécificité liée à l'exigence de l'activation de ces frais d'établissement en droit comptable OHADA figure au point suivant.

I.5.2.2.. Impacts comptables de la conversion

Dans le référentiel comptable OHADA, nous constaterons un actif fictif en fin d'année par le mécanisme de transfert de charges (voir chapitre 2, point II.3.2). Ceci entraînera un accroissement anormal de la masse d'actif immobilisé et une augmentation fictive des capitaux propres de la société. Il faudra aussi noter l'inexactitude dans la formation de la valeur ajoutée et de l'excédent brut d'exploitation du fait que le transfert entraîne le débit du compte « Charges immobilisées » et le crédit du compte « Transfert de charges » (voir chapitre 4 point III). De même, il faut relever la mauvaise appréciation des performances de l'entreprise à travers les résultats intermédiaires. Par contre la mise en œuvre du référentiel normatif international conduit à obtenir une image réelle du bilan ne contenant pas d'actif fictif et l'établissement des soldes significatifs de gestion qui prennent en compte l'ensemble des charges de l'entreprise.

I.5.2.3. Impacts fiscaux de la conversion

Sur le plan fiscal, nous pouvons relever les faits caractéristiques suivants dans le référentiel comptable OHADA :

- Etalement des charges immobilisées sur une période de 2 à 5 ans;
- Déductibilité des charges sur la période d'amortissement arrêtée ;
- Augmentation de l'assiette de l'impôt sur les sociétés par ce mécanisme d'étalement pour les fractions non amorties (impôts différés) ;
- Interdiction de procéder aux distributions des dividendes avant amortissement complet des frais d'établissement.

Quant au référentiel international, nous pouvons noter la diminution de la base d'imposition au titre de l'exercice concerné. Ceci permet sans nul doute à l'entreprise de générer un supplément de trésorerie et une bonne représentativité des capitaux propres de l'entreprise.

II. IMMOBILISATIONS INCORPORELLES

II.1. Principales caractéristiques de la norme IAS 38

La norme IAS 38 doit être appliquée par toutes les entreprises pour la comptabilisation des immobilisations incorporelles à l'exclusion de celles couvertes par une autre norme comptable internationale à l'exception des actifs suivants :

- Les actifs financiers définis par IAS 39 ;
- Les droits miniers et les coûts de développement liés aux activités d'extraction de pétrole, de gaz... ;
- Les immobilisations incorporelles couvertes par d'autres normes à l'instar du goodwill résultant d'un regroupement d'entreprises défini par l'IFRS 3 et les immobilisations incorporelles non courantes destinées à être cédées couvertes par IFRS 5.

Elle s'applique aussi aux dépenses liées aux activités de publicité, de formation, de démarrage d'activité, de recherche et de développement en spécifiant la particularité de traitement comptable les excluant de l'actif immobilisé.

II.1.1. Classification des immobilisations incorporelles

II.1.1.1. Aspects généraux des immobilisations incorporelles

La définition couramment retenue mentionne qu'une immobilisation incorporelle doit être un actif non monétaire, identifiable, sans substance physique, détenu en vue de son utilisation pour la production ou la fourniture de biens ou de services, pour une location à des tiers ou à des fins administratives. Les immobilisations incorporelles sont des éléments incorporels satisfaisant aux caractéristiques suivantes :

- Caractère identifiable ;
- Contrôle d'une ressource ;
- Existence d'avantage économique futur.

Les immobilisations incorporelles dans le référentiel comptable OHADA intègrent dans sa globalité les éléments retenus dans la norme IAS 38. Il y a lieu de s'attarder sur l'aspect lié aux dépenses de recherche et de développement.

II.1.1.2. Cas spécifique des frais de recherche et développement

Les dépenses de recherche et celles de développement sont appréhendées distinctement. La recherche est une investigation originale et programmée par l'entreprise en vue d'acquérir une compréhension et des connaissances scientifiques ou techniques nouvelles. Par contre, le développement est l'application des résultats de la recherche ou d'autres connaissances acquises, à un plan ou un modèle en vue de la production de matériaux, dispositifs, produits, procédés, systèmes ou services nouveaux ou substantiellement améliorés, avant le commencement de leur production commerciale ou de leur utilisation.

Dans le référentiel OHADA, ne peuvent être immobilisées que les dépenses relatives à des projets qui ont de sérieuses chances de réalisation technique et de rentabilité commerciale en raison d'un marché potentiel. Aussi les projets concernés doivent être nettement individualisés et leur coût distinctement établi pour être répartis dans le temps. Sont par conséquent exclus du champ des frais

de recherche et de développement les dépenses relatives à la recherche fondamentale ainsi que les frais de lancement de la production.

II.1.2. Coût d'acquisition

Le coût d'entrée est apprécié en fonction de leur provenance :

II.1.2.1. Valeur d'entrée en cas d'acquisition directe

II.1.2.1.1. Cas général

Le coût d'achat est constitué du prix d'achat et des coûts directement attribuables pour préparer l'immobilisation à son utilisation finale à l'exclusion des taxes récupérables. Les éléments constitutifs du coût d'acquisition sont :

- Le prix d'achat qui est constitué par le prix payé au fournisseur en retranchant toutes les réductions obtenues à caractère commercial (rabais, remises, ristournes) et celle à caractère financier (escompte de règlement) ;
- Les coûts directement attribuables (coûts des avantages liés au personnel pour mettre l'actif en état de marche, honoraires directement attribuables, tests de fonctionnement de l'actif et les autres frais accessoires sur achats).

II.1.2.1.2. Prise en compte des subventions

Les subventions liées à des actifs définies par la norme IAS 20 y comprises les subventions non monétaires évaluées à leur juste valeur doivent être présentées au bilan sous deux formes distinctes :

- Soit en produits différés ;
- Soit en déduisant la subvention pour arriver à la valeur comptable de l'actif.

Dans le référentiel comptable OHADA, les subventions sont enregistrées uniquement en produits différés dans la rubrique des capitaux propres.

II.1.2.2. Coût d'entrée dans le cadre d'un regroupement d'entreprises

Le coût d'entrée d'une immobilisation incorporelle acquise dans le cadre de regroupement d'entreprises est constitué par sa juste valeur à la date d'acquisition (norme IFRS 3 «Regroupements d'entreprises»).

II.1.2.3. Coût d'entrée en cas de développement en interne

Les immobilisations incorporelles générées en interne présentent deux aspects divergents d'enregistrement en comptabilité.

II.1.2.3.1. Goodwill généré en interne

Le goodwill généré en interne ne doit pas être comptabilisé en tant qu'actif. Toutes les charges ainsi engagées sont comptabilisées directement en compte de résultat.

II.1.2.3.2. Autres immobilisations incorporelles générées en interne

Il est parfois difficile d'apprécier si une immobilisation incorporelle générée en interne remplit les conditions pour être comptabilisée en actif. Pour apprécier si elle satisfait aux critères de comptabilisation, une entité classe la création de l'immobilisation dans une phase de recherche, puis dans une phase de développement. L'entité doit mettre en œuvre des mécanismes d'enregistrement des dépenses permettant de distinguer les deux phases. Toutes les dépenses liées à la phase de recherche sont directement enregistrées en charges de gestion lorsqu'elles sont encourues. Par contre, une immobilisation incorporelle résultant de la phase de développement doit être comptabilisée comme un élément d'actif si et seulement si une entité peut démontrer le respect des critères suivants :

- La faisabilité technique nécessaire à l'achèvement de l'immobilisation incorporelle en vue de sa mise en service ou de sa vente ;
- Son intention d'achever l'immobilisation incorporelle et de la mettre en service ou de la vendre ;
- Sa capacité à mettre en service ou à vendre l'immobilisation incorporelle ;

- La façon dont l'immobilisation incorporelle générera des avantages économiques futurs probables ;
- La disponibilité de ressources techniques, financières et autres, appropriées pour achever le développement et mettre en service ou vendre l'immobilisation incorporelle ;
- Sa capacité à évaluer de façon fiable les dépenses attribuables à l'immobilisation incorporelle au cours de son développement.

Le bien produit en tant qu'immobilisation incorporelle par l'entreprise est comptabilisé à son coût de production. Les dépenses postérieures à la date de reconnaissance des critères d'immobilisation des frais de développement sont ainsi incorporables au coût de production. Cependant, les coûts non incorporables sont constitués par les frais administratifs et frais généraux (sauf si directement attribuables), les pertes opérationnelles initiales, les dépenses de formation du personnel et les coûts indirects.

II.1.2.4. Coût d'entrée en cas d'échange

Le coût d'entrée est la juste valeur du bien échangé sauf absence de substance commerciale de la transaction et l'impossibilité de détermination fiable de la juste valeur de l'immobilisation reçue ni transférée. Dans ces deux cas de non possibilité de détermination de sa juste valeur, il convient de retenir la valeur comptable de l'actif abandonné.

II.2. Similitudes et divergences identifiées entre les règles du système comptable OHADA et les normes IFRS

II.2.1. Prise en compte dans le patrimoine

Les dépenses constitutives des immobilisations incorporelles sont enregistrées en comptabilité au cours de l'exercice concerné à la date de leur engagement. Les dépenses relatives à un élément incorporel qui ont été initialement comptabilisées en charges par l'entreprise dans ses états financiers annuels antérieurs ou ses rapports financiers intermédiaires antérieurs ne doivent pas être incorporées dans

le coût d'une immobilisation incorporelle à une date future. Les dépenses ultérieures au titre d'une immobilisation incorporelle après son acquisition ou son achèvement doivent être comptabilisées en charges lorsqu'elles sont encourues. De manière exceptionnelle, elles doivent être ajoutées au coût de l'immobilisation incorporelle concernée si les conditions suivantes sont remplies :

- S'il est probable que ces dépenses permettront à l'actif de générer des avantages économiques futurs, au-delà du niveau de performance défini à l'origine ; et
- Si ces dépenses peuvent être évaluées et attribuées à l'actif de façon fiable.

II.2.2. Synthèse de comparaison

Quand bien même le système comptable OHADA définit les immobilisations incorporelles avec des critères voisins de ceux des normes internationales, il faut néanmoins noter que certaines dépenses sont directement enregistrées en charges suivant ces normes. Par contre, elles sont considérées comme des actifs par le référentiel comptable OHADA à l'instar des frais de recherche et de développement.

Tableau 3 : Eléments comparatifs des immobilisations incorporelles

Critère	Normes IFRS	Système comptable OHADA	Observation
Définition	Actif : - Non monétaires - Identifiables - Sans substance physique	Biens : - Immatériels - Susceptibles de générer des avantages futurs	Convergence
Eléments constitutifs des immobilisations incorporelles	Logiciels, brevets, licences, droits de distribution, base de données, frais de développement	Logiciels, brevets, licences, droits de distribution, base de données, frais de développement ³	Convergence
	Aucun	Frais de recherche ³ , dépenses de publicité et de promotion, dépenses liées au démarrage d'une activité, dépenses de délocalisation ou de restructuration	Divergence

³ Compte 211, Frais de recherche et développement du sysco

II.2.3. Données extraites de la comptabilité de la Société Granit Hôtel SARL

Dans notre application, la société Granit Hôtel SARL pour ses activités à acquis des logiciels d'exploitation pour une valeur de 4 500 hors taxe (en milliers de francs CFA) et TVA au taux de 19,25%. L'enregistrement comptable est le suivant :

		01/ 2010		
21	Immobilisations incorporelles	4 500		
44	Etat (TVA)	866		
52	Banques			5 366
	Achat logiciels			

L'enregistrement comptable est identique dans les deux référentiels comptables lors de la constatation comptable des acquisitions des immobilisations incorporelles acquises. Dans un contexte de dématérialisation, les actifs incorporels constituent un levier stratégique de valorisation de l'entreprise. Cependant, du fait caractéristique que le droit comptable OHADA ne donne pas plus d'indications à leurs contenus offre aux entreprises des options souvent différentes d'une entreprise à l'autre.

III. IMMOBILISATIONS CORPORELLES

Les immobilisations corporelles sont des actifs corporels qui sont détenus par une organisation pour une durée d'utilisation ou de détention supérieure à une période de douze mois.

III.1. Principales caractéristiques des normes IAS 16 et 40

La norme IAS 16 prescrit le traitement comptable des immobilisations corporelles. Les questions fondamentales concernant la comptabilisation des immobilisations corporelles portent sur la date de comptabilisation des actifs, la détermination de leur valeur comptable ainsi que la comptabilisation des dotations aux amortissements correspondantes. Cette norme définit une immobilisation corporelle comme une ressource contrôlée indépendamment du critère juridique

de propriété, incluant notamment les contrats de location-financement comme élément à part entière de l'actif corporel. Elle doit être appliquée pour la comptabilisation des immobilisations corporelles, sauf lorsqu'une autre norme comptable internationale impose ou autorise un traitement comptable différent.

Elle ne s'applique pas aux immobilisations corporelles classées dans la rubrique des actifs destinés à être cédés selon les dispositions de la norme IFRS 5 traitant des « Actifs non courants détenus en vue de la vente et activités abandonnées », aux actifs biologiques définis par la norme IAS 41 et aux droits miniers ou réserves de minerais. Toutefois, elle s'applique aux immobilisations corporelles utilisées pour développer ou entretenir des actifs biologiques ou des droits miniers et réserves de minerais.

La norme IAS 40 prescrit le traitement des informations financières concernant les immeubles de placement. Un immeuble de placement est appréhendé comme un bien immobilier (terrain ou bâtiment ou partie d'un bâtiment ou les deux) détenu par le propriétaire ou par le preneur dans le cadre d'un contrat de location-financement, voire d'un contrat de location simple. L'objectif du propriétaire réside dans la perception des loyers, dans la valorisation du capital ou dans les deux cas plutôt que pour l'utiliser dans la production ou la fourniture de biens, de services, ou à des fins administratives ou le vendre dans le cadre de l'activité ordinaire.

III.2. Classification des immobilisations corporelles

III.2.1. Immobilisations corporelles destinées à l'exploitation

Cette catégorie des immobilisations englobe l'ensemble constitué des matériels et outillages industriels nécessaires à l'exploitation de l'entreprise. Les immobilisations issues des contrats de location sont intégrées dans l'actif immobilisé. Dans cette panoplie, il convient de relever la catégorie des immobilisations corporelles définies par la norme IAS 41 concernant les actifs biologiques. L'activité agricole étant appréhendée comme étant « la gestion par une entité de la transformation biologique d'actifs biologiques en vue de la vente,

en produits agricoles ou en d'autres actifs biologiques⁴». Un actif biologique est un animal vivant ou une plante⁵. Ces actifs biologiques sont classés en deux catégories distinctes : les consommables ou producteurs et les « adultes » ou « immatures »⁶.

III.2.2. Autres actifs corporels détenus

Dans cette panoplie, nous pouvons distinguer les immeubles de placement précédemment définis (visés par IAS 40) et les immobilisations corporelles faisant partie des « actifs non courants destinés à être cédés et abandon d'activités » visés par la norme IFRS 5.

Il revient à noter que le droit comptable OHADA procède à la classification des immobilisations corporelles selon leur nature sans opérer la distinction entre celles nécessaires à l'activité de l'organisation et celles qui ne le sont pas. Elles comprennent les terrains, les bâtiments, installations techniques et agencements et le matériel (y comprises les immobilisations animales et agricoles). Les immobilisations corporelles regroupent ainsi les biens acquis en pleine propriété, en nue propriété, en usufruit et en crédit-bail.

III.2.3. Prise en compte dans le patrimoine

La comptabilisation d'une immobilisation à sa date d'entrée dans le patrimoine est basée sur la notion de ressource contrôlée davantage que sur celle de la propriété juridique.

III.2.4. Coût d'entrée dans le patrimoine

III.2.4.1. Aspect général des coûts d'acquisition

Une immobilisation corporelle remplissant les conditions de comptabilisation en

⁴ IAS 41.5

⁵ IAS 41.5

⁶ IAS 41.44 et .45

tant qu'actif doit être évaluée initialement à son coût. Ce coût est égal à son coût d'achat auquel s'ajoutent les coûts directs liés à sa mise en état d'utilisation. Les caractéristiques suivantes peuvent être mentionnées pour comprendre les éléments constituant le coût d'entrée dans le patrimoine :

- Le prix d'achat s'entend hors taxe récupérable et déduction faite des remises, ristournes et rabais commerciaux obtenus ainsi que de l'escompte de règlement ;
- Les coûts liés à la livraison, les frais d'installation, certains honoraires liés à l'achat, les droits de douane et taxes non récupérables s'ajoutent au coût d'acquisition ;
- Les coûts de démantèlement, de mise au rebut d'une immobilisation et de restauration du site résultant d'obligations à la charge de l'entité constituent les autres éléments du coût d'entrée.

Les éléments suivants n'entrent pas dans le coût d'une immobilisation corporelle :

- les coûts d'ouverture d'une nouvelle installation ;
- les coûts de lancement d'un nouveau produit ou service (y compris les coûts des activités de publicité et de promotion) ;
- les coûts de l'exploitation d'une activité dans un nouveau lieu ou avec une nouvelle catégorie de clients ;
- les frais administratifs et autres frais généraux ;
- les frais de démarrage et frais similaires de pré-exploitation ;
- les pertes opérationnelles initiales encourues avant que l'actif parvienne à la performance prévue.

III.2.4.2. Coût selon les composants

Il est à noter que dès lors que le coût d'un actif immobilisé peut être réparti entre différents composants ayant des durées d'utilité ou des rythmes d'utilisation différentes, ces composants doivent être obligatoirement comptabilisés séparément lorsque leur coût est significatif par rapport au total de l'immobilisation. Cette disposition est prévue par la norme IAS 16 et le référentiel comptable OHADA.

III.3. Similitudes et divergences identifiées entre les règles du système comptable OHADA et les normes IFRS

Tableau 4 : Définition et éléments des immobilisations corporelles

Critère	Normes IAS/IFRS	Système comptable OHADA	Observation
Définition	Actifs corporels : <ul style="list-style-type: none"> - détenus par une entité pour être soit utilisés dans la production des biens et services, soit loués à des tiers, soit utilisés à des fins administratives ; - doivent être détenus sur plus d'une période annuelle 	<ul style="list-style-type: none"> - Biens matériels relevant des immobilisations ; - Biens acquis en pleine propriété, en nue propriété, en usufruit et en crédit-bail. 	Pas de divergence formelle. L'IASB précise la destination du bien alors que le système comptable OHADA met l'accent plutôt sur le mode d'acquisition
Éléments constitutifs	<ul style="list-style-type: none"> - Terrains ; - Bâtiments et installations ; - Matériels y compris les actifs biologiques producteurs 	<ul style="list-style-type: none"> - Terrains - Bâtiments, installations techniques et agencements - Matériels y compris les actifs biologiques producteurs. 	Aucune divergence

La synthèse comparative de l'appréhension des immobilisations corporelles entre les deux référentiels comptables est résumée dans le tableau ci-dessus. Les référentiels IFRS et OHADA sont suffisamment convergents sur le concept d'immobilisations corporelles. Il faut noter toutefois que le référentiel IFRS va plus loin en distinguant dans les immobilisations corporelles, les immeubles de placement définis par la norme IAS 40 et les « actifs non courants détenus en vue de la vente et activités abandonnées » définis par la norme IFRS 5.

III.4. Application du corpus normatif à la Société Granit Hôtel

III.4.1. Données extraites de la comptabilité

Les acquisitions des immobilisations corporelles ont été regroupées dans les grandes rubriques ci-après en milliers de FCFA à la création de la société.

a) Le terrain a été acquis par l'associé majoritaire et cédé à l'hôtel suivant les modalités ci-après :

- Versement fin 2015 10 000
- Versement fin 2020 15 000
- Taux d'actualisation retenu : 15% l'an (taux de base de la BEAC augmenté de 2 points)

b) Le complexe hôtelier constitué des bâtiments (20 chambres et un bloc administratif) a été construit par le même associé majoritaire et cédé à l'hôtel en fin 2009. Son financement prévoit les modalités suivantes en maintenant le même taux d'actualisation :

- Versement fin 2015 50 000
- Versement fin 2020 50 000
- Versement fin 2025 50 000

c) Les autres matériels d'exploitation comportent :

- Climatiseurs et autres similaires, matériel et mobilier bureau 4 500
- Mobiliers d'exploitation (lits, tables, etc.) : 15 000
- Collections et œuvres d'art : 2 500
- Groupe électrogène 19 850
- Frais de transport du groupe électrogène 150

d) Le matériel de transport concerne un minibus acquis en occasion et financé comme suit :

- Prix comptant 5 000
- Versement en fin 2010 5 000
- Versement en fin décembre 2011 5 000
- Le même taux d'actualisation est retenu

Tableau 5.1 : Immobilisations corporelles entrées au coût d'achat en OHADA

Elément	Terrain (a)	Bâtiments (b)	Groupe électrogène	Matériel transport (d)
- Prix d'achat	25 000	150 000	19 850	15 000
-Droit proportionnel (15%)	3 750	22 500		
- Droit de mutation (5%)				750
- Honoraires du notaire	1 200	1 500		
- Autres débours (notaire)	225	150		
- Frais de transport			150	
- Autres frais (décoration)				300
Coût d'achat	30 175	174 150	20 000	16 050

Tableau 5.2 : Immobilisations corporelles entrées au prix d'achat en OHADA

Elément	Prix d'achat
- Autres matériels et mobiliers hôteliers	15 000
- Matériel et mobilier de bureau	4 500
- Autres matériels (collections et œuvres d'art)	2 500

Tableau 5.3 : Calcul de la taxe sur la valeur ajoutée

Elément	Base
- Groupe électrogène	19 850
- Matériel de transport	15 000
- Autres matériels d'exploitation	15 000
- Matériel et mobilier de bureau	4 500
- Honoraires du notaire	2 700
Total base de calcul	57 050
TVA au taux de 19,25%	10 982

Tableau 5.4 : Immobilisations corporelles et TVA par mode de financement

Élément	Total	Au comptant	A terme
Coût d'achat du terrain	30 175	5 175	25 000
Coût d'achat du bâtiment	174 150	24 150	150 000
Coût d'achat du groupe électrogène	20 000	20 000	
Coût d'achat du matériel de transport	16 050	6 050	10 000
Autres matériels et mobiliers	15 000	15 000	
Matériels et mobiliers de bureau	4 500	4 500	
Collections et œuvres d'art	2 500	2 500	
TVA	10 982	10 982	
Total	273 357	88 357	185 000

III.4.2. Evaluation des impacts

III.4.2.1. Impacts comptables de la conversion

- Schéma de la comptabilisation suivant le référentiel comptable OHADA

		01/ 2010	
22	Terrains	30 175	
23	Bâtiments, installations techniques	174 150	
24.	Matériel expl. (groupe électrogène)	20 000	
24.	Matériel expl. hôtelier	15 000	
24.	Matériel et mobilier de bureau	4 500	
24.	Matériel de transport	16 050	
24.	Matériel (collections et œuvres d'art)	2 500	
44	Etat (TVA)	10 982	
52	Banques		88 357
481	Fournisseurs d'investissements		5 000
16	Emprunts et dettes assimilées		180 000
	Acquisition des immobilisations		

- Enregistrement suivant les normes IFRS

Tableau 6.1 : Calcul des valeurs actuelles des immobilisations corporelles en IFRS

Elément	Brut	Taux $(1+i)^{-n}$	Valeur actuelle paiement	Cumul valeur actuelle
Terrain	10 000	$(1+0,15)^{-6}$	4 323	7 547
	15 000	$(1+0,15)^{-11}$	3 224	
Bâtiments	50 000	$(1+0,15)^{-6}$	21 616	37 706
	50 000	$(1+0,15)^{-11}$	10 747	
	50 000	$(1+0,15)^{-16}$	5 343	
Matériel exploitation (groupe)	20 000		20 000	20 000
Matériel exploitation (autres)	15 000		15 000	15 000
Matériel et mobilier bureau	4 500		4 500	4 500
Matériel de transport	5 000		5 000	13 127
	5 000	$(1+0,15)^{-1}$	4 347	
	5 000	$(1+0,15)^{-2}$	3 780	
Matériel (collections et œuvres d'art)	2 500		2 500	2 500

Tableau 6.2 : Immobilisations corporelles acquises entrées au coût d'achat en IFRS

Elément	Terrain (a)	Bâtiments (b)	Groupe électrogène	Matériel transport (d)
- Valeur actuelle	7 547	37 706	19 850	13 127
-Droit proportionnel (15%)	3 750	22 500		
- Droit de mutation (5%)				750
- Honoraires du notaire	1 200	1 500		
- Autres débours (notaire)	225	150		
- Frais de transport			150	
- Autres frais (décoration)				300
Coût d'achat	12 722	61 856	20 000	14 177

- Ecritures comptables en normes IFRS

		01/ 2010	
22	Terrains		12 722
23	Bâtiments, installations techniques		61 856
24.	Matériel expl. (groupe électrogène)		20 000
24.	Matériel expl. (autres)		15 000
24.	Matériel et mobilier de bureau		4 500
24.	Matériel de transport		14 177
24.	Matériel (autres)		2 500
44	Etat (TVA)		10 982
52	Banques		88 357
481	Fournisseurs d'investissements		4 347
16	Emprunts et dettes assimilées		49 033
Acquisition des immobilisations			

III.4.2.2. Impacts fiscaux de la conversion

Tableau 6.3 : Evaluation de l'impact de l'actualisation sur la TVA

Élément	Année	Base actualisée	Montant TVA
Matériel de transport	0	5 000	962
	1	4 347	836
	2	3 780	727
Autres matériels		15 000	2 887
Matériels et mobiliers de bureau		4 500	866
Honoraires		2 700	519
Groupe électrogène		19 850	3821
TVA sous effet IFRS (si TVA non exigible dès livraison des biens)			10 618
TVA Payée (TVA exigible et payée dès livraison des biens)			10 982
Ecart (TVA due à l'actualisation et payée par anticipation sur les acquisitions des actifs)			364

Les impacts fiscaux que génèrent les enregistrements comptables dans les deux référentiels sont les suivants :

- Une augmentation de la base des amortissements dans le référentiel comptable OHADA entraînant de ce fait, la diminution de l'assiette de calcul

de l'impôt sur les sociétés comparativement aux normes IFRS en cas de paiement à terme ;

- Prise en compte en normes IFRS des intérêts courus échus ou non sur la base actualisée entraînant ainsi une charge financière ;
- La loi fiscale en vigueur en République du Cameroun conduit à l'exigibilité de la TVA concernant les biens dès la facturation et livraison aux clients ; cet aspect a conduit les différents fournisseurs redevables à exiger le versement de la TVA sur les biens acquis⁷ ;
- En normes IFRS, la TVA devrait avoir comme assiette de calcul la valeur actuelle des biens. Ceci impliquerait le paiement de la TVA à chaque échéance sur le montant des paiements constituant les charges financières à supporter par l'entité. Cependant, les écarts dus à l'actualisation persistent comme en témoigne le tableau 6.3 ci-dessus. Néanmoins, à chaque échéance, le crédit de la TVA précédemment obtenu par anticipation devra faire l'objet de redressement pour assainir la situation fiscale de l'entreprise ; à moins que la déductibilité complète ne soit faite sur les autres transactions commerciales réalisées au cours de l'exercice.

IV. IMMOBILISATIONS FINANCIERES

IV.1. Définition des immobilisations financières

L'un des éléments fondamentaux de définition des instruments financiers est l'aspect contractuel. Il s'en suit que des obligations non contractuelles, par exemple celles qui se rapportent aux impôts ne sont pas des instruments financiers. Un instrument financier a de par sa définition un double aspect. Le contrat doit donner lieu à un actif financier pour l'un des cocontractants et à un passif financier ou un instrument de capitaux propres correspondant à l'autre cocontractant. Trois normes traitent des instruments financiers :

⁷Article 133 (1) du Code général des impôts de la République du Cameroun

- La norme IAS 32 qui s'intéresse à la distinction entre instruments d'emprunts et instruments de capitaux propres ainsi qu'aux questions de compensation ;
- La norme IAS 39 dont les dispositions visent la comptabilisation et l'évaluation ;
- La norme IFRS 7 qui indique les informations financières à fournir.

IV.2. Classification des immobilisations financières

L'émetteur d'un instrument financier opérera la classification de l'instrument financier en fonction de la substance des dispositions contractuelles. Un actif financier peut désigner un des éléments suivants :

- La trésorerie et équivalents ou liquidités ;
- Un droit contractuel d'échanger des instruments financiers avec une autre entité à des conditions potentiellement favorables ;
- Un instrument de capitaux propres d'une autre entité.

Le traitement comptable des instruments financiers postérieur à la comptabilisation initiale est fonction de la catégorie dans laquelle ils sont classés. C'est pourquoi tous les actifs et les passifs financiers entrant dans le champ d'application de la norme IAS 39 doivent faire l'objet d'une classification. Pour les actifs financiers, il existe quatre catégories :

- A la juste valeur par le biais du compte de résultat ;
- Disponibles à la vente ;
- Détenus jusqu'à leur échéance ;
- Prêts et créances.

Le classement de l'actif financier n'est pas nécessairement libre. Il est certainement question des faits, des circonstances et de l'intention de la direction à la date à laquelle celle-ci devient partie prenante au contrat.

Nous retenons dans le cadre de notre étude, les instruments financiers représentant les actifs financiers destinés à être détenus par l'entreprise comme

actif immobilisé pour une durée supérieure à un exercice (notamment les prêts, les créances et les titres).

IV.3. Coût d'acquisition

Aux termes de la norme IAS 39, les instruments financiers sont tous évalués initialement par référence à leur juste valeur. La juste valeur correspond dans la plupart des cas à la contrepartie versée ou reçue par l'entreprise. Il revient à relever que la norme IAS 39 précise que les coûts de transaction n'incluent ni les primes de remboursement ou de l'émission de la dette, ni les coûts de financement, ni les coûts internes d'administration ou des frais de siège.

Les immobilisations financières dans le référentiel OHADA regroupent les éléments suivants selon leur nature :

- Les avances et acomptes sur immobilisations ;
- Les titres de participation ;
- Les titres, autres que les titres de participation ;
- Les prêts et créances non commerciales ;
- Les prêts au personnel ;
- Les créances sur l'Etat ;
- Les dépôts et cautionnements versés.

Ces immobilisations financières dans son ensemble répondent aux conditions juridiques en matière de contrat. Leur comptabilisation initiale peut faire l'objet des observations :

- Les titres de participations sont ceux dont l'acquisition et la possession durables permettent d'exercer une certaine influence auprès de la société qui les a émis. La valeur d'entrée est constitué par le coût d'acquisition ;
- Quant aux autres catégories d'immobilisations financières autres que les titres de participation, la valeur d'apport ou d'acquisition est le montant figurant dans le contrat de prêts accordés, des créances nées ou des dépôts et cautionnements. Tous les frais accessoires sont directement enregistrés en compte de charges.

IV.4. Similitudes et divergences identifiées entre les règles comptables OHADA et IFRS

Bien que les référentiels comptables IFRS et OHADA retiennent des approches différentes en matière de terminologie quant aux immobilisations financières, la nature des éléments constitutifs confirme par contre la convergence des deux référentiels. Cette convergence se précise au niveau de l'évaluation initiale des éléments constitutifs des actifs financiers immobilisés.

IV.5. Application du corpus normatif à la Société Granit Hôtel

Les données comptables de cette organisation ne contiennent pas les immobilisations financières au cours de ces deux premières années de fonctionnement.

V. PRESENTATION DE L'INFORMATION FINANCIERE

L'actif immobilisé de la société Granit SARL à la date de clôture des comptes et avant les opérations d'inventaire à la fin de la première année d'activités en fonction des rubriques ci-dessus analysées se présente dans le tableau suivant.

Tableau 7 : Actif immobilisé au 31/12/2010

Elément	OHADA	IFRS	Ecart
Charges immobilisées			
Frais d'établissement	2 625	0	2 625
Immobilisations incorporelles			
Logiciels	4 500	4 500	0
Immobilisations corporelles			
Terrains	30 175	12 722	17 453
Bâtiments	174 150	61 856	112 294
Matériels	42 000	42 000	0
Matériels de transport	16 050	14 178	1 872
Total	262 375	130 756	131 619
Total actif immobilisé	269500	135 256	134 244

La prise en compte de l'actualisation dans le référentiel normatif international entraîne des écarts significatifs dans la valorisation des actifs. Bien que des distinctions majeures en classification ne soient pas relevées quant aux immobilisations incorporelles, corporelles et financières comparativement aux charges immobilisées, il convient cependant de mentionner qu'il y a lieu de restructurer la nomenclature des comptes du référentiel OHADA. Cette restructuration nous permettrait eu égard aux normes IFRS, de regrouper les actifs non courants (immobilisés) en deux grandes catégories dans le bilan : une correspondant aux immobilisations nécessaires à l'exploitation et l'autre pour les autres actifs immobilisés⁸.

Ceci vise à donner une bonne image quant à la présentation de l'information comptable et financière au bilan. La constance 1 comme troisième chiffre du numéro de compte permettra d'identifier les actifs immobilisés nécessaires à l'exploitation par rapport à la constance 2 pour les autres immobilisations détenues par l'entreprise. La codification des sous-comptes correspondant du référentiel de base reste identique.

Ce regroupement par grande famille permettra en plus des données contenues en annexe des états financiers de disposer par simple lecture du bilan, les informations liées à l'actif immobilisé productif distinctement des autres actifs immobilisés accessoirement acquis par l'organisation. La structure décimale des comptes d'actif immobilisé en annexe 1.2 permettra :

- de subdiviser les comptes principaux par regroupement en grandes familles homogènes (Immobilisations non courantes nécessaires à l'exploitation et Autres immobilisations non courantes);
- d'accéder à des niveaux plus ou moins détaillés d'analyse des opérations ;
- de faciliter le développement des applications informatiques ;
- de servir les postes et rubriques entrant dans la détermination de l'actif immobilisé.

⁸Norme IFRS 5 « Actifs non courants en vue de la vente et autres activités abandonnées

CHAPITRE 2 : EVALUATION COMPAREE ET COMPTABILISATION DES IMMOBILISATIONS

Le présent chapitre comme continuité logique du précédent traitant de la typologie des immobilisations est consacré aux aspects complémentaires de suivi des immobilisations dans les organisations. Il s'agira de cerner les différentes approches d'évaluation et de comptabilisation des actifs immobilisés dans les deux référentiels comptables. Deux méthodes sont prescrites par les normes IAS 16 et IAS 38 quant à l'évaluation des immobilisations : Le modèle de coût et celui de la juste valeur. Par contre dans le référentiel OHADA, il est question d'une méthode préférentielle qui est le modèle de coût. Le modèle de la réévaluation préconisée dans le référentiel IFRS est utilisé dans des cas particuliers dans le référentiel OHADA.

Cette étude présentera pour chaque type d'immobilisation, les éléments de comparaison regroupant une synthèse présentant les points de convergence et de divergence relative à l'évaluation, à la comptabilisation des immobilisations et au traitement des amortissements et des dépréciations. Pour mieux appréhender en large ces différentes méthodes, il convient de rappeler le concept de juste valeur.

I. NOTION DE JUSTE VALEUR

La norme IAS 39 définit la juste valeur comme le montant pour lequel un actif pourrait être échangé, ou un passif éteint, entre parties bien informées, consentantes et agissant dans des conditions de concurrence normale⁹. Cette définition reste soutenue par les appréhensions que le principe de continuité de l'exploitation de l'entreprise et la présomption que celle-ci n'a ni l'intention, ni l'obligation d'entrer en liquidation ou de conclure une transaction à des conditions défavorables. « La juste valeur n'est pas le montant qu'une entité recevrait ou paierait dans une transaction contrainte, une liquidation involontaire, ou une vente en catastrophe¹⁰. »

⁹ IAS 39.9

¹⁰ Jonction PCGR-IFRS : Aides à l'enseignement des IFRS au Canada, Comptabilité générale niveau avancé, P.111

I.1. Existence d'un marché actif

Un marché actif est un marché pour lequel les conditions suivantes sont réunies :

- Les éléments négociés sur ce marché sont homogènes ;
- On peut normalement trouver à tout moment des acheteurs et des vendeurs consentants ;
- les prix sont mis à la disposition du public.

L'existence de cotations publiées pour l'évaluation d'un instrument financier sur un marché actif constitue la meilleure indication de la juste valeur. Ceci suppose que le cours d'un instrument financier doit être aisément et régulièrement disponible auprès d'une bourse, d'un courtier, d'un négociateur, d'un secteur d'activité, d'un service d'évaluation des prix ou d'une agence réglementaire.

I.2. Absence d'un marché actif

En cas d'absence de marché actif, l'entité établit la juste valeur par application d'une technique d'évaluation. L'objectif d'application d'une technique d'évaluation est d'établir ce qu'aurait été le prix de transaction à la date d'évaluation dans le cadre d'un échange dans des conditions de concurrence pleine motivé par des considérations commerciales régulières. Cette technique doit prendre référence à une transaction identique en substance, avec des ajustements pour tenir comptes des différences, des flux actualisés et modèles permettant de déterminer le prix des options. Dans la régularité, le montant perçu ou versé en échange d'un bien constitue la meilleure estimation de sa juste valeur initiale.

II. TRAITEMENT COMPTABLE DES CHARGES IMMOBILISEES

II.1. Evaluation des charges immobilisées

La notion de charges immobilisées est totalement inconnue dans les normes comptables internationales. Dans le référentiel comptable OHADA par contre, les dépenses de cette nature précédemment définies (chapitre I point I) sont classées dans les actifs immobilisés quand bien même ledit référentiel précise que « les

charges immobilisées constituent des actifs fictifs¹¹ ». L'évaluation des charges immobilisées est faite selon la méthode du coût historique.

II.2. Comptabilisation des charges immobilisées

Les charges immobilisées sont préalablement comptabilisées dans les comptes de charges par nature. Les commentaires du compte « Charges immobilisées » du système comptable OHADA précisent qu'en aucun cas elles ne peuvent être portées directement au compte 20, à l'exception des primes de remboursement des obligations qui sont inscrites directement au compte 206 intitulé « Primes de remboursement des obligations ».

A la clôture de chaque exercice, les charges qui remplissent les conditions requises pour être immobilisées sont transférées à l'actif par le truchement du crédit du compte de transfert de charges. Ces charges doivent être amorties le plus tôt possible entre deux et cinq ans à l'exception des primes de remboursement des obligations qui peuvent être réparties sur la durée de l'emprunt.

II.3. Application du corpus normatif aux données de la société Granit Hôtel

II.3.1. Principes et choix méthodologiques

Nous avons retenu les données de la société Granit Hôtel. Les états financiers au 31 décembre 2010 et 2011 (balance générale, bilan, compte de résultat, tableau financier des emplois et des ressources et les annexes liées aux immobilisations) après inventaire établis suivant les deux référentiels sont publiés en annexes 2.1 à 3.1. Ces états contiennent ainsi toutes les régularisations nécessaires au titre des immobilisations de cette organisation. Toutes choses restant égales par ailleurs, il est question ici de mesurer l'impact de la conversion du traitement comptable des immobilisations et des instruments financiers (dettes) y afférents en normes IFRS

¹¹ Contenu du compte 20 Charges immobilisées, de l'Acte uniforme portant organisation des comptabilités des entreprises sises dans les Etat-parties au Traité relatif à l'harmonisation du droit des affaires en Afrique

sur le compte de résultat et l'impact sur la présentation des informations comptables et financières au cours des deux premières années d'activités de la société cible. Les différentes régularisations entreprises concernant les immobilisations ont été reprises dans la base de données dupliquée suivant les normes IFRS pour obtenir des états financiers similaires. Le modèle de coût pour l'évaluation des immobilisations en fin d'exercice dans les deux référentiels a été retenu. Par contre, le modèle de la réévaluation en application du décret portant réévaluation des immobilisations n'a pas fait l'objet de simulation du fait de la neutralité du coefficient à appliquer (voir en annexe 4.1 décret portant réévaluation des immobilisations).

II.3.2. Evaluation des impacts

II.3.2.1. Impacts comptables de la conversion

Nous schématisons ici les enregistrements comptables des régularisations issues du cas pratique dans les deux référentiels.

Schémas des écritures dans le référentiel OHADA

		31/12/2010			
201	Frais d'établissement		3 500		
781	Transfert de charges d'exploitation			3 500	
	Transfert des frais de constitution				

Prise en compte des amortissements en fin 2010 et 2011

		31/12/201....			
68	Dotations aux amortissements		875		
201	Frais d'établissement			875	
	Dotations aux amortissements				

Le référentiel IFRS enregistre les frais d'établissement directement en charges dès leur acquisition (voir chapitre I point I.5.2).

III. TRAITEMENT COMPTABLE DES IMMOBILISATIONS INCORPORELLES

III.1. Appréhension de la réévaluation

Le système comptable OHADA à l'instar de la grande majorité des modèles comptables, utilise la convention du coût historique. La combinaison de cette convention et des principes de prudence et de continuité d'exploitation conduit aux diverses règles d'évaluation. Les tendances inflationnistes pouvant être observées dans les économies conduisent à de fortes distorsions entre les valeurs historiques figurant dans les bilans et les valeurs actuelles en monnaie courante. Toute réévaluation d'un bien ou d'un élément non monétaire a pour conséquence la substitution d'une valeur à la valeur nette précédemment comptabilisée. Dans de pareil contexte justifié par l'inflation, les pouvoirs publics peuvent autoriser, voire imposer une révision des coûts par le mécanisme de la réévaluation des biens des entreprises. Il peut s'agir ainsi de la réévaluation libre ou de la réévaluation légale.

III.1.1. Réévaluation libre

Dans le cadre de la réévaluation libre, les organisations ont la possibilité de réévaluer leurs bilans dans des conditions fixées par les autorités étatiques. La technique de réévaluation mise en œuvre utilise comme base de référence la valeur réévaluée ou la valeur actuelle de l'élément. Cette valeur actuelle est déterminée par référence à la valeur du marché (juste valeur) et ne saurait être supérieure à cette dernière.

III.1.2. Réévaluation légale

La réévaluation légale découle de la promulgation d'une loi et peut être obligatoire pour toutes les entreprises ou pour certaines catégories seulement. Elle présente un caractère ponctuel avec une date d'effet donnée. Les effets de cette réévaluation légale sont les suivants :

- Elle doit se dérouler à une date ou fourchette de dates déterminées ;

- Les modalités techniques précisent le plus souvent le recours à un ou plusieurs indices de réévaluation indiqués par les autorités compétentes ;
- Les bénéfices fiscaux plus ou moins attendus pouvant aller jusqu'à la non imposition totale de l'écart de réévaluation.

III.2. Evaluation comparée postérieure des immobilisations incorporelles

La norme IAS 38 prescrit deux méthodes d'évaluation des immobilisations incorporelles postérieurement à la comptabilisation initiale. Une entité peut choisir comme sa méthode comptable, soit le modèle du coût, soit le modèle de la réévaluation. Cependant, il faut noter que si une immobilisation incorporelle est comptabilisée postérieurement en utilisant le modèle de réévaluation, tous les autres actifs de sa catégorie doivent également être comptabilisés en utilisant le même modèle. L'exception peut être faite lorsqu'il n'existe aucun marché actif pour cette catégorie d'actifs.

Les spécificités attribuées à chacun de ces modèles méritent une attention particulière pour comprendre les enjeux de la comptabilisation et leur impact sur les informations financières publiées par l'entité. Il convient alors de retracer brièvement les caractéristiques principales des deux modèles d'évaluation.

III.2.1. Modèle du coût

La comptabilisation initiale des immobilisations incorporelles s'effectue suivant la méthode du coût historique. Après sa comptabilisation initiale, une immobilisation incorporelle doit être comptabilisée à son coût diminué du cumul des amortissements et du cumul des pertes de valeur.

III.2.2. Modèle de réévaluation des immobilisations incorporelles

Pour les réévaluations effectuées selon la norme IAS 38, la juste valeur doit être déterminée par référence à un marché actif. Les réévaluations doivent être effectuées avec une régularité suffisante pour qu'à la date de clôture, la valeur

comptable de l'actif ne diffère pas de façon significative de sa juste valeur. Si une immobilisation incorporelle appartenant à une catégorie d'immobilisations incorporelles réévaluées ne peut pas être réévaluée parce qu'il n'existe pas de marché actif pour cet actif, celle-ci doit être comptabilisée suivant le modèle de coût.

III.2.3. Sort des dépenses ultérieures

Les dépenses relatives à un élément incorporel qui ont été initialement comptabilisées en charges ne doivent pas être incorporées dans le coût d'une immobilisation incorporelle à une date ultérieure. Cependant, en marge du principe général d'activation des dépenses relatives aux immobilisations, une dérogation particulière mentionne qu'une dépense ultérieure liée à une immobilisation incorporelle doit être immobilisée en ajout du coût d'entrée du bien concerné si et seulement si elle remplit les conditions d'inscription à l'actif des immobilisations incorporelles. Dans la pratique courante, les dépenses ultérieures liées aux immobilisations incorporelles ont rarement le caractère d'immobilisation et par conséquent, sont enregistrées dans les charges d'exploitation de l'exercice.

III.2.4. Evaluation des amortissements

Les amortissements sont déterminés différemment dans les deux référentiels comptables (normes IFRS et système comptable OHADA). «L'amortissement est la constatation comptable obligatoire de l'amoidrissement de valeur des immobilisations qui se déprécie de façon certaine et irréversible avec le temps, l'usage ou en raison du changement des techniques, de l'évolution des marchés ou de toute autre cause¹²». Ceci consiste pour l'entreprise à répartir le coût du bien sur sa durée probable d'utilisation selon un plan prédéfini. Ce coût s'entend de la différence entre son coût d'entrée et sa valeur résiduelle prévisionnel. Pour les immobilisations incorporelles, la valeur résiduelle est supposée nulle. Le système comptable OHADA à travers cette disposition précitée mentionne que toutes les immobilisations sont amortissables. Par contre, la norme IAS 38 ajoute

¹² Article 45 de l'acte uniforme OHADA portant organisation des comptabilités

une précision complémentaire rendant uniquement amortissables, les immobilisations incorporelles à durée d'utilité finie. Cette durée d'utilité peut être appréciée par la durée du contrat, le nombre d'unités de production ou d'unités similaires constituant la plage de consommation du droit ou du bien. Pour les immobilisations incorporelles à durée d'utilité indéterminée, il revient à revoir chaque année les facteurs pertinents permettant de déterminer si les événements et circonstances justifient toujours l'existence d'une durée d'utilité indéterminée. Si ces facteurs permettent d'envisager le changement d'une durée d'utilité indéterminée à une durée d'utilité finie, il revient de traiter le cas comme un changement d'estimation défini par la norme IAS 8.

III.2.5. Evaluation des dépréciations

Suivant la norme IAS 36 pour les « dépréciations d'actif », à la clôture de chaque exercice, une entreprise doit apprécier s'il existe un quelconque indice montrant qu'un actif a pu perdre de la valeur. S'il existe un tel indice, l'entreprise doit estimer la valeur recouvrable de l'actif. Particulièrement pour les immobilisations incorporelles à durée d'utilité indéterminée ou en cours, qu'il y ait un indice de perte de valeur ou non, une entreprise doit les tester annuellement.

Le système comptable OHADA considère que toutes les immobilisations incorporelles peuvent faire l'objet d'une dépréciation d'actif. La provision pour dépréciation doit tenir compte des risques, charges et produits intervenus au cours de l'exercice antérieur. Il en est de même lorsque ces éléments sont connus seulement entre la date de clôture des comptes et celle de l'arrêté des comptes. Les deux référentiels comptables (IFRS et OHADA) convergent toutefois sur le fait que la perte de valeur doit être constatée chaque fois que la valeur comptable de l'actif est supérieure à sa valeur d'inventaire (selon l'article 43 du droit comptable OHADA) ou valeur recouvrable (selon la norme IAS 36)

III.4. Ajustement des coûts des immobilisations incorporelles

Au cas où la valeur comptable d'une immobilisation incorporelle augmente à la suite d'une réévaluation, l'augmentation doit être créditée directement en capitaux

propres sous la rubrique "écarts de réévaluation". Toutefois, l'augmentation doit être comptabilisée en résultat dans la mesure où elle compense une diminution de réévaluation du même actif, précédemment comptabilisée en résultat. Lorsqu'à la suite d'une réévaluation, la valeur comptable d'une immobilisation incorporelle diminue, cette diminution doit être comptabilisée en résultat. Toutefois, une diminution de la réévaluation doit être directement imputée en capitaux propres sous la rubrique "écarts de réévaluation" dans la mesure où l'écart de réévaluation présente un solde créditeur au titre de ce même actif. Les écarts de réévaluation positifs (augmentation de la valeur nette comptable d'un actif) doivent être crédités directement dans les capitaux propres sous la rubrique écart de réévaluation. Il en est de même des écarts de réévaluation négative directement imputés sur les capitaux propres sous la rubrique écarts de réévaluation correspondant.

III.5. Comptabilisation des immobilisations incorporelles à la sortie du patrimoine

Une immobilisation incorporelle doit être éliminée du bilan lors de sa sortie ou lorsque l'actif est hors d'usage de façon permanente. L'entreprise dans ce cas ne doit plus attendre d'avantages économiques futurs sur le bien concerné. Les profits ou pertes ainsi réalisés provenant de la mise hors service ou de la sortie d'une immobilisation incorporelle, doivent être déterminés par différence entre les produits nets de sortie et la valeur comptable de l'actif. Ces pertes ou profits doivent être comptabilisés en produits ou en charges dans le compte de résultat et ne doivent pas être classés en produits des activités ordinaires IFRS. Le système comptable OHADA prévoit en plus un deuxième schéma de comptabilisation en activités ordinaires.

III.6. Application du corpus normatif à la société Granit Hôtel

Les données comptables de la société cible contiennent les logiciels acquis comme immobilisation incorporelle. En droit comptable, OHADA, ce bien est généralement amorti sur une période de 3 ans alors que suivant le référentiel IFRS, l'amortissement est fonction de la durée d'utilité. Pour notre application en normes IFRS, il convient de retenir la durée d'usage de douze mois préconisée par le PCG.

Les schémas d'écritures comptables correspondant au tableau d'évaluation des autres actifs immobilisés corporels en fin d'année intègrent celui des immobilisations incorporelles (tableaux 8 et 9, Etat des immobilisations et des amortissements).

IV. TRAITEMENT COMPTABLE DES IMMOBILISATIONS CORPORELLES

IV.1. Evaluation des immobilisations corporelles

IV.1.1. Traitement de référence

Après la comptabilisation initiale, une immobilisation corporelle doit être comptabilisée à son coût diminué du cumul d'amortissement et du cumul des pertes de valeur. La convention du coût historique reste la méthode préférentielle envisagée par le référentiel comptable OHADA. Les immobilisations corporelles postérieurement à leur acquisition sont évaluées suivant le modèle de coût. A la clôture de l'exercice, si la valeur d'inventaire est inférieure à la valeur d'entrée, la dépréciation est constatée de façon distincte sous la forme d'un amortissement ou d'une provision selon que la dépréciation est jugée définitive ou non.

IV.1.2. Autre traitement autorisé

Un autre schéma de comptabilisation autorisé consiste à inscrire une immobilisation corporelle au bilan à son montant réévalué.

IV.1.3. Evaluation des amortissements

La méthode d'amortissement retenue doit refléter le rythme de consommation des avantages attendus du bien (norme IAS 16). La valeur résiduelle, la durée d'utilité et la méthode d'amortissement doivent être réexaminées au minimum chaque année. L'amortissement est constaté même si la juste valeur de l'actif est supérieure à sa valeur comptable, aussi longtemps que la valeur résiduelle de l'actif n'excède pas sa valeur comptable. Dès lors qu'une révision intervienne, elle

doit être comptabilisée en tant que changement d'estimation comptable, conformément aux dispositions de la norme IAS 8.

L'article 45 du droit comptable OHADA prescrit les modalités d'évaluation des amortissements des immobilisations. La prise en compte des amortissements permet à l'entreprise de répartir le coût du bien sur sa durée probable d'utilisation selon un plan défini. Le coût du bien pour l'entité s'entend de la différence entre son coût d'entrée et sa valeur résiduelle prévisionnelle.

IV.1.4. Evaluation des dépréciations

Les dispositions de la norme IAS 36 prescrivent aux entités d'apprécier à chaque date de clôture s'il existe un quelconque indice montrant qu'un actif a pu perdre de la valeur. Dans le cas où il existe un tel indice, l'entreprise doit estimer la valeur recouvrable de l'actif. Une dépréciation est alors constatée dès lors que la valeur recouvrable d'un actif est inférieure à sa valeur comptable. Le système comptable OHADA définit les provisions pour dépréciations comme des pertes probables constituées par la constatation de l'amoindrissement seulement probable de la valeur d'un élément d'actif résultant des causes dont les effets ne sont pas jugés irréversibles.¹³

IV.2. Comptabilisation des acquisitions par crédit-bail

IV.2.1. Cas général

Un contrat de location est considéré comme contrat de location financement dès lors que les risques et avantages inhérents à la propriété d'un actif sont transférés au preneur. La norme IAS 17 met l'accent davantage sur le fond du contrat et non sa forme pour donner un certain nombre d'exemples qui conduisent a priori à la qualification d'un contrat de location comme contrat de location-financement. Ces éléments caractéristiques d'appréhension sont les suivants :

¹³ Article 47 de l'Acte uniforme OHADA

- Transfert de propriété à la fin du contrat ;
- Option d'achat en fin de contrat à un prix suffisamment inférieur à la juste valeur estimée de l'actif à la date de levée de l'option ;
- La durée du contrat couvre la majeure partie de la durée de vie économique de l'actif ;
- La valeur actualisée des paiements minimaux au titre de la location au début du contrat s'élève au moins à la quasi-totalité de la juste valeur de l'actif loué ;
- L'actif loué est d'une nature telle que seul le preneur peut en jouir sans apporter de modifications majeures.

Au commencement du contrat, la comptabilisation d'un actif loué en contrat de location-financement s'effectue au bilan pour le plus faible des deux montants constitués par la juste valeur et la valeur actualisée des paiements minimaux au titre de la location (norme IAS 17). Les coûts directs supportés par le preneur tels que les frais de négociation et de finalisation des accords de location sont ajoutés au coût d'entrée dans le patrimoine.

Le système comptable OHADA recommande le prix de la transaction à savoir la juste valeur et ne recourt au calcul de la valeur actuelle qu'en cas de manque d'information concernant le prix dans le contrat. Les fondements de cette classification obligatoire au bilan résident dans la recherche de la meilleure estimation des ressources contrôlées par une unité et de son endettement. Cette disposition découle de l'application du principe comptable de la prééminence de la substance sur la forme.

IV.2.2. Cas des biens de faible valeur

En droit comptable OHADA, le mode de comptabilisation avec retraitement ne s'impose aux entreprises que pour les immobilisations dont la valeur d'entrée excède 5% du total 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 en charges de gestion.

Cependant, il se dégage une limitation à cette simplification, dans le cas où une entreprise utiliserait de nombreux « petits matériels » pris en crédit-bail, mais dont la valeur globale représenterait plus de 20% des immobilisations brutes utilisées. Dans ce cas, un retraitement simplifié est nécessaire. Le total des loyers correspondants est à ventiler entre intérêts et amortissements économiques des biens, sans compte courant d'un emprunt équivalent.

IV.2.3. Comptabilisation des dépenses ultérieures

Les dépenses ultérieures relatives à une immobilisation corporelle déjà comptabilisée doivent être ajoutées à sa valeur comptable lorsqu'il est probable que des avantages économiques futurs au-delà du niveau de performance défini à l'origine de l'actif existant iront à l'entreprise. Toutes les autres dépenses ultérieures doivent être comptabilisées en charges.

IV.2.4. Comptabilisation des amortissements

L'article 47 du droit comptable OHADA recommande la comptabilisation des amortissements par inscription distinctive à l'actif en diminution de la valeur brute des biens concernés.

IV.2.5. Comptabilisation des dépréciations

La norme IAS 36 envisage deux modèles d'enregistrement comptable des pertes de valeur basés sur le mode de valorisation.

IV.2.5.1. Comptabilisation des dépréciations des immobilisations valorisées au coût

La perte de valeur est comptabilisée en charges au compte de résultat. Au bilan, la dépréciation apparaît pour les immobilisations concernées.

IV.2.5.2. Comptabilisation des dépréciations des immobilisations réévaluées

La perte de valeur pour les immobilisations réévaluées est comptabilisée en déduction de l'écart de réévaluation figurant dans les capitaux propres. Au-delà de celui-ci, le supplément de la dépréciation est comptabilisé en charges. Quand à la clôture d'un exercice, on décèle un indice indiquant qu'une perte de valeur antérieurement constatée peut avoir diminué ou disparu, il convient de recalculer la valeur recouvrable de l'actif. La comptabilisation de la baisse d'une perte de valeur ainsi observée est différente selon la méthode de valorisation de l'actif :

- La reprise est constatée en produit au compte de résultat pour la valorisation suivant le modèle de coût ;
- La reprise est traitée comme une augmentation de l'écart de réévaluation en capitaux propres, sauf pour la partie antérieurement constatée en charges.

Le système comptable OHADA dans le modèle de coût indique que toute dépréciation ou perte de valeur est directement comptabilisée en charges. De même, toute reprise de perte de valeur est imputée dans les comptes de produits.

IV.2.6. Comptabilisation des sorties des immobilisations corporelles

IV.2.6.1. Echange des immobilisations

Une immobilisation acquise en échange d'un ou plusieurs actifs non monétaires, ou d'une combinaison d'actifs monétaires et non monétaires est évaluée à la juste valeur. Cependant, il peut arriver des cas où l'échange n'a pas de réalité commerciale pouvant conduire à la détermination des justes valeurs des actifs reçus et donnés. La substance commerciale d'un échange est effective lorsque des flux de trésorerie futurs vont être modifiés du fait de la transaction.

Pour la comptabilisation, il convient de retenir la juste valeur du bien donné en échange, sauf si la juste valeur du bien reçu est plus évidente. De même, si l'actif reçu en échange n'est pas mesurable à la juste valeur, le bien est inscrit à la valeur nette comptable du bien dont on se sépare dans l'opération.

IV.2.6.2. Mises au rebut et cessions d'actif

Une immobilisation corporelle doit être sortie de l'actif lorsqu'aucun avantage économique futur n'est attendu de son utilisation ou de sa cession. Le résultat de cession obtenu par la différence entre le prix de cession et la valeur comptable est systématiquement comptabilisé en produits ou en charges. Ce résultat ne doit pas être inscrit dans les charges ou les produits des activités ordinaires suivant les normes comptables internationales. Par contre, le système comptable OHADA a prévu l'enregistrement comptable des cessions des immobilisations soit dans les charges et produits des activités ordinaires, soit en hors activités ordinaires (voir analyse au point II du chapitre III).

V. APPLICATION DU CORPUS NORMATIF AUX IMMOBILISATIONS INCORPORELLES ET CORPORELLES

Nous adoptons le modèle de coût pour l'évaluation des immobilisations en fin d'exercice dans les deux référentiels.

V.1. Evaluation des impacts suivant le modèle du coût

V.1.1. Impacts comptables de la conversion

Nous schématisons ici les enregistrements comptables des régularisations issues du cas pratique dans les deux référentiels.

Calculs au 31 décembre 2010

Intérêts sur emprunt :

$$115\ 000 \times 10\% = 11\ 500$$

Echéances des emprunts à moins d'un an :

$$\text{Emprunt auprès des associés : } 115\ 000 / 20 = 5\ 750$$

$$\text{Fournisseur d'immobilisation (véhicule) : } 5\ 000$$

V.1.1.1. Schémas des écritures dans le référentiel OHADA

Dotation aux amortissements (voir détail au tableau 8 en ci-dessous).

		31/12/2010	
68	Dotations aux amortissements	21 245	
28	Amortissements		20 370
20	Charges immobilisées		875
	Dotations aux amortissements		

Tableau 8 : Etat des immobilisations et des amortissements en OHADA

Eléments	Base	Taux	Amortissement	Valeur résiduelle
CHARGES IMMOBILISEES				
Frais de constitution	3 500	0,25	875	2 625
Sous-total	3 500		875	2 625
IMMOBILISATIONS INCORPORELLES				
Logiciels	4 500	0,33	1 500	3 000
Sous-total	4 500	0	1 500	3 000
IMMOBILISATIONS CORPORELLES				
Terrain	30 175			30 175
Bâtiments	174 150	0,05	8 708	165 442
Groupe électrogène	20 000	0,10	2 000	18 000
Autres matériels d'exploitation	15 000	0,20	3 000	12 000
Matériel et mobilier de bureau	4 500	0,20	900	3 600
Matériel de transport	16 050	0,25	4 012	12 038
Collections et œuvres d'art	2 500	0,10	250	2 250
Sous-total	262 375		18 870	243 505
Total général	270 375		21 245	249 130

- Régularisations liées aux instruments financiers

		31/12/2010	
67	Frais financiers et charges assimilées	11 500	
462	Associés, comptes courants		11 500
	Intérêts courus sur emprunt		
16	Emprunts et dettes assimilées	10 750	
462	Associés, comptes courants		5 750
481	Fournisseurs d'investissement		5 000
	Echéance payable à moins d'un an		

- Schémas des écritures des règlements concernant les immobilisations au cours de l'exercice 2011

		10/01/2011			
462	Associés, comptes courants		17 250		
52	Banques			17 250	
	Règlement première échéance emprunt et intérêt				
481	Fournisseurs d'investissement		5 000		
52	Banques			5 000	
	Règlement fournisseur mini-bus (1 ^e échéance/2)				

- Schémas des écritures au 31 décembre 2011

Calculs au 31 décembre 2011

Intérêts sur emprunt :

$$(115\ 000 - 5\ 750) \times 10\% = 10\ 925$$

Echéances des emprunts à moins d'un an :

$$\text{Emprunt auprès des associés} : 115\ 000 / 20 = 5\ 750$$

		31/12/2011			
67	Frais financiers et charges assimilées		10 925		
462	Associés, comptes courants			10 925	
	Intérêts courus sur emprunt				
16	Emprunts et dettes assimilées		5 750		
462	Associés, comptes courants			5 750	
	Echéance payable en moins d'un an				
68	Dotations aux amortissements		21 245		
28	Amortissements			20 370	
20	Charges immobilisées			875	
	Dotations aux amortissements				

V.1.1.2. Schémas des écritures suivant les normes IFRS

- Calcul et enregistrement au 31 décembre 2010

Intérêts courus sur les dettes portant sur les acquisitions des immobilisations :

Terrains	7 547 x 15% =	1 132	
Bâtiments	37 706 x 15% =	5 656	
Matériel de transport		1 220	
	{ 4 347 x 15% = 653		
	{ 3 780 x 15% = 567		
Total des intérêts courus			8 008

Tableau 9 : Etat des immobilisations et des amortissements (IFRS) 2010

Elément	Base	Taux	Amortissement	Valeur résiduelle
IMMOBILISATIONS INCORPORELLES				
Logiciels	4 500	1,00	4 500	0
Sous-total	4 500		4 500	0
IMMOBILISATIONS CORPORELLES				
Terrains	12 722			12 722
Bâtiments	61 856	0,05	3 093	58 763
Groupe électrogène	20 000	0,10	2 000	18 000
Autres matériels d'exploitation	15 000	0,20	3 000	12 000
Matériel et mobilier de bureau	4 500	0,20	900	3 600
Matériel de transport	14 177	0,25	3 545	10 632
Collections et œuvres d'art	2 500	0,10	250	2 250
Sous-total	130 755		12 788	117 967
Total général	135 255		17 288	117 967

		31/12/2010	
67	Frais financiers et charges assimilées	11 500	
462	Associés, comptes courants		11 500
	Intérêts courus sur emprunt		
16	Emprunts et dettes assimilées	5 750	
462	Associés, comptes courants		5 750
	Echéance emprunt payable en moins d'un an		
68	Dotations aux amortissements	17 288	
28	Amortissements		17 288
	Dotations aux amortissements		
67	Frais financiers et charges assimilées	8 008	
16	Emprunts et dettes assimilées		6 788
481	Fournisseurs d'investissements		1 220
	Intérêts courus		
16	Emprunts et dettes assimilées	3 780	
481	Fournisseurs d'investissements		3 780
	Echéance à moins d'un an (achat véhicule)		

- Schémas des écritures des règlements concernant les immobilisations au cours de l'exercice 2011

		10/01/2011	
462	Associés, comptes courants	17 250	
52	Banques		17 250
	Règlement première échéance emprunt et intérêt		
481	Fournisseurs d'investissement	5 000	
52	Banques		5 000
	Règlement fournisseur mini-bus (1 ^e échéance/2)		

- Calculs et enregistrement au 31 décembre 2011

Calcul en francs CFA au 31 décembre 2011

Intérêts courus sur les dettes portant sur les acquisitions des immobilisations :

Terrains	7 547 X 1,15 x 15% =	1 301
Bâtiments	37 706 X 1,15 x 15% =	6 504
Matériel de transport	3 780 X 1,15 x 15% =	653

Total des intérêts courus		8 458
---------------------------	--	-------

Les dotations aux amortissements sont reprises à l'exception des logiciels complètement amortis dès la première année (2010).

		31/12/2011	
67	Frais financiers et charges assimilées	10 925	
462	Associés, comptes courants		10 925
	Intérêts courus sur emprunt		
16	Emprunts et dettes assimilées	5 750	
462	Associés, comptes courants		5 750
	Echéance emprunt payable en moins d'un an		
68	Dotations aux amortissements	12 788	
28	Amortissements		12 788
	Dotations aux amortissements		
67	Frais financiers et charges assimilées	8 458	
16	Emprunts et dettes assimilées		7 805
481	Fournisseurs d'investissements		653
	Intérêts courus		

Les différents états financiers figurent en annexes 2 et 3. Les différents résultats obtenus à partir des écritures comptables dans les deux référentiels comptables sont contenus dans les tableaux de synthèse ci-après. A toute chose égale, il serait judicieux de constater que les écritures comptables dans les deux référentiels quant aux immobilisations conduisent à l'obtention des résultats divergents.

Tableau 10.1. : Synthèse comparative des résultats obtenus (Bilan)

Elément	Exercice 2010			Exercice 2011		
	OHADA	IFRS	ECART	OHADA	IFRS	ECART
BILAN ACTIF						
Actif immobilisé brut	269 500	135 257	134 243	268625	135 257	133 368
Actif immobilisé net	249 130	117 970	131 160	227885	105 182	122 703
Actif circulant	19 247	19 247	0	21014	19 820	1 194
Trésorerie	30 938	30 938	0	4494	4 494	0
Total actif du bilan	299 315	168 156	131 159	253394	129 498	123 896
BILAN PASSIF						
Capitaux propres	-13 873	-21 423	7 550	-57107	-64 657	7 550
Dettes financières	284 250	161 292	122 958	278500	163 348	115 152
Ressources stables	270 376	139 869	130 507	221392	98 690	122 702
Passif circulant	28 939	28 287	652	32001	30 807	1 194

Les faits majeurs suivants méritent d'être relevés :

- Les valeurs d'origine suivant le modèle de coût sont différentes à cause de l'actualisation des paiements différés ;
- Les bases de calcul des amortissements sont ainsi différentes à cause de l'actualisation ;
- La prise en compte des intérêts courus sur les acquisitions à crédit en fin d'exercice suivant le référentiel IFRS permet ainsi au cours des exercices futurs de réaliser que le cumul des dotations aux amortissements et les charges financières y afférent est sensiblement égal aux dotations aux amortissements dans le référentiel OHADA ;
- Au niveau du bilan, les grandes masses notamment les immobilisations et les capitaux permanents accusent des différences significatives ;
- Les capitaux propres sont ainsi directement impactés par les actifs fictifs que constituent les charges immobilisées dans le référentiel OHADA ;
- L'analyse financière des grandes masses du bilan nécessite une très grande prudence pour l'appréciation à juste titre des indicateurs financiers notamment la formation du fonds de roulement.

Tableau 10.2. : Synthèse comparative des résultats obtenus (Exploitation)

Elément	Exercice 2010			Exercice 2011		
	OHADA	IFRS	ECART	OHADA	IFRS	ECART
COMPTE DE RESULTAT						
Chiffre d'affaires	31 409	31 409		36632	36 632	0
Marge brute sur marchandises	3 059	3 059	0	-119	-119	0
marge brute sur matières premières	23 538	23 538	0	27912	27 912	0
Valeur ajoutée	11 718	11 718	0	-3240	-3 240	0
Excédent brut d'exploitation	5 716	5 716	0	-10623	-10 623	0
Résultat d'exploitation	-12 028	-11 570	-458	-31868	-23 411	-8 457
Résultat financier	-11 500	-19 507	8 007	-10962	-19 420	8 458
Résultat des activités ordinaires	-23 528	-31 077	7 549	-42830	-42 831	1
Résultat net	-23 873	-31 423	7 550	-43233	-43 234	1
TABLEAU FINANCIER DES RESSOURCES ET DES EMPLOIS						
Capacité d'autofinancement global	-2 628	-14 135	11 507	-21988	-30 447	8 459
Excédent de trésorerie d'exploitation	5 408	5 408	0	-4328	-4 328	0
Emplois totaux à financer	260 683	126 218	134 465	-1295	-9 753	8 458
Ressources nettes de financement	291 621	157 156	134 465	-27738	-36 197	8 459
Excédent de ressources de financement	30 938	30 938	0	-26443	-26 443	0
ASPECT FISCAL						
Perte fiscale de l'exercice	-23 528	31 077	-54 605	42 778	42 831	-53
Impôt sur les sociétés au taux de 38,5%	Néant	Néant	Néant	Néant	Néant	Néant
Minimum de perception (1,1% du CA)	345	345	0	402	402	0

Au niveau de l'exploitation, il convient de relever les facteurs indicatifs suivants :

- Au niveau du compte d'exploitation, l'activation des charges liées à la constitution de la société entraîne une distorsion notable dans la formation des soldes significatifs de gestion notamment la valeur ajoutée et l'excédent brut d'exploitation (voir point III au chapitre IV) ;
- Les charges financières sont aussi largement impactées dans les deux référentiels ;
- Les ressources de financement conduisent à des écarts significatifs ;
- Une nette appréciation de la situation financière réelle tenant comptant de l'actualisation des flux financiers en application des normes IFRS (résultat financier, résultat net, capacité d'autofinancement...) ;
- Le résultat d'exploitation est affecté par les dotations aux amortissements sur des bases distinctes d'un référentiel à l'autre (voir en annexes 2 et 3, les tableaux des immobilisations).

V.1.2. Impacts fiscaux de la conversion

Sur l'aspect fiscal, il convient de mettre en relief les effets suivants eu égard aux impositions différées :

- Diminution de la base d'imposition suivant le référentiel IFRS à cause de l'actualisation des paiements différés entraînant la réduction du coût d'entrée des immobilisations concernées ;
- Prise en compte des intérêts courus en fin d'exercice entraînant avec les amortissements un report d'imposition ; d'où un gain de trésorerie pour l'organisation ;
- Amortissements des logiciels sur 12 mois entraînant aussi un gain de trésorerie généré par l'amointrissement de l'assiette d'imposition au titre du premier exercice ;
- Montant considérable du report de la perte fiscale de l'exercice eu égard aux normes IFRS.

Le traitement comptable des immobilisations de la société cible ont permis de comprendre les effets induits sur les résultats obtenus dans les deux référentiels. Les interprétations des informations méritent une attention très particulière. La mise en œuvre du dispositif normatif internationale devra contribuer à l'homogénéisation non seulement du processus de traitement mais beaucoup plus à la présentation de l'information financière. Les écarts divergents constatés au niveau de la structure du bilan restent significatifs dans l'analyse de la situation financière de l'entité par les différents acteurs. De même, au niveau de la formation du résultat, il convient aussi d'apprécier davantage l'impact de ce traitement sur les aspects comptables et fiscaux.

V.2. Evaluation des impacts suivant le modèle de la réévaluation

La réévaluation légale des immobilisations en République du Cameroun fait l'objet du décret n° 2011/0975/PM du 04 avril 2011 fixant les différentes modalités (voir annexe 4.1.). L'application des dispositions dudit décret devrait nous conduire à appréhender davantage les effets de ce modèle sur les informations financières et

comptables générées par la mise en œuvre des exigences normatives internationales. L'économie de ce décret permet de relever un coefficient de réévaluation qui se situe à 1,00 pour toutes les acquisitions en 2009 et 2010. La mise en œuvre dudit décret dans la société cible créée en 2009 et qui a débuté ses activités en début 2010 n'entraîne aucun changement sur les informations comptables et financières. Un article de la revue de l'ONECCA portant réflexion critique sur la mise en œuvre dudit décret figure en annexe 4.2.

VI. TRAITEMENT COMPTABLE DES IMMOBILISATIONS FINANCIERES

VI.1. Evaluation comparée postérieure des immobilisations financières

A la clôture de l'exercice, les titres de participation sont évalués à leur juste valeur ou au coût amorti (coût d'acquisition diminué des dépréciations éventuelles). Cette juste valeur peut être constituée par le cours de bourse ou cours moyen du dernier mois pour les titres cotés ou la valeur actuelle voire valeur de marché pour les titres non cotés.

Nous relevons ici des similitudes entre les deux référentiels. Pour les autres titres relevant des immobilisations financières à l'instar des prêts et autres créances, l'évaluation en fin d'exercice se fait au coût amorti suivant la norme IAS 39. Le système comptable OHADA pour cette catégorie prévoit par contre la prise en compte de la valeur nominale.

VI.2. Comptabilisation des immobilisations financières à la clôture des comptes

Pour la comptabilisation des variations à la hausse comme à la baisse des cours des titres en fin d'année, la norme IAS 36 donne les précisions suivantes :

- Enregistrement de la variation à la hausse ou à la baisse du cours des titres immobilisés directement dans les capitaux propres;
- Comptabilisation dans les charges de l'exercice de la perte de valeur pour les autres immobilisations financières ;

- Reprise dans les produits de l'exercice lorsqu'elles ne sont plus nécessaires de toutes les pertes de valeur antérieurement enregistrées en charges ou toute variation de valeur initialement portée dans les capitaux propres (cas des titres).

Dans le référentiel OHADA, les travaux de régularisation portent sur les points suivants :

- Enregistrement de la perte de valeur en charges dans le compte de résultat par le truchement d'un compte spécifique de dotation aux provisions ;
- Reprise de la perte de valeur antérieure dans un compte de produit lorsque celle-ci n'est plus justifiée ;
- Non prise en considération des variations à la hausse des instruments financiers.

CONCLUSION DE LA PREMIERE PARTIE

L'appréhension de la typologie des immobilisations met en relief la distinction et la classification des différents éléments constituant l'actif immobilisé dans les deux référentiels comptables. Cette classification permet ainsi de comprendre les différents aspects divergents et convergents afin de justifier la dynamique de la normalisation comptable au niveau régional. Dans le référentiel OHADA, il paraît utile de mettre en relief deux grandes catégories concernant les immobilisations. La première concerne les actifs nécessaires à l'exploitation, et la deuxième regroupe les autres immobilisations détenues par l'entreprise accessoirement. Cette distinction devrait faciliter la lecture du bilan en plus des informations complémentaires contenues en annexes.

L'évaluation des immobilisations en fin d'exercice comptable a permis par la suite de noter les divergences qui existent entre les deux référentiels. Les deux référentiels disposent de deux modèles d'évaluation : modèle du coût et modèle de la réévaluation. Dans l'application que nous avons retenue, seul le modèle du coût a été appliqué de façon comparative pour l'évaluation des immobilisations corporelles et incorporelles. Ce choix s'explique par le fait que le système comptable OHADA ne retient le modèle de la réévaluation que dans des cas particuliers de réévaluation libre ou légale. C'est en fait des cas rarement rencontrés, à moins qu'il ne s'agisse de la réévaluation légale. Le modèle de la réévaluation eu égard au coefficient fiscal applicable à savoir 1,00 n'entraîne aucune modification dans la structure des informations comptables et financières. De plus, l'existence des marchés actifs n'a pas connu un développement suffisamment significatif pour entraîner la mise en place du modèle de réévaluation sous l'angle économique.

L'étude du cas par application du modèle du coût a permis de cerner pour cette structure nouvelle, les impacts comptables, financiers et fiscaux liés à l'interprétation de certains agrégats de gestion que nous avons relevés. Cette étude sera complétée par des analyses critiques de certaines dispositions du droit et système comptable OHADA avec un appui certain sur le dispositif des normes internationales IFRS.

**DEUXIEME PARTIE :
ETUDE DE CERTAINES DISPOSITIONS DU DROIT
ET SYSTEME COMPTABLES OHADA**

La première partie a été consacrée à l'étude des dispositions comptables dans le référentiel comptable international et le référentiel régional OHADA quant aux éléments de l'actif immobilisé. Cette étude a permis de mettre en relief les enjeux et les impacts liés au traitement de l'actif immobilisé pour une convergence du référentiel comptable OHADA vers les normes IFRS. Le référentiel comptable OHADA a fait l'objet d'une panoplie d'articles (113 au total) constituant ainsi le droit comptable applicable dans la sous-région.

Ce cadre juridique est complété par un ensemble de dispositions fixant la liste des comptes, les règles de fonctionnement des comptes, la composition des états financiers de synthèse et les dispositions spécifiques (règles de consolidation, opérations et problèmes spécifiques). Une exploitation attentive dudit acte uniforme fait ressortir quelques dispositions parfois contradictoires ou imprécises qui méritent d'être revues tout en s'inspirant du référentiel international.

L'intérêt de cette deuxième partie traitant de certaines dispositions essentielles trouve son essence dans l'analyse d'ordre conceptuel des textes de base du droit comptable OHADA tout en prenant en considération l'état de l'évolution des normes comptables sur le plan international. Cette étude intègre nos observations et suggestions visant à mettre en relief les éclaircissements éventuels et les pistes de réflexion ayant pour but de parfaire davantage ce droit comptable régional à partir des cas illustratifs.

CHAPITRE 3 : EFFETS DE CERTAINES REGLES COMPABLES SUR LES CONTENUS DES COMPTES PATRIMONIAUX

S'il n'est pas certain que l'on puisse expliquer avec précision pourquoi les règles comptables diffèrent d'un pays à l'autre, on peut cependant mettre en évidence certaines caractéristiques particulières qui influencent les choix comptables. Le constat communément relevé réside dans le fait que les règles et les pratiques comptables sont souvent influencées par l'environnement dans lequel elles s'exercent.

Le référentiel comptable OHADA contient un certain nombre de règles de détermination des différents agrégats ou grandeurs de gestion. Ces règles, face aux exigences de la normalisation comptable au niveau international, posent des difficultés d'application et d'interprétation.

Ce chapitre consiste à étudier certaines règles dudit dispositif, qui ont attiré de manière significative notre attention dans la tenue des comptabilités des sociétés.

I. REGLES D'EVALUATION DES BIENS A L'ENTREE DANS LE PATRIMOINE

I.1. Principe général de détermination des coûts d'acquisition

L'entrée d'un bien dans le patrimoine d'une entreprise obéit à certaines règles d'évaluation, notamment le principe du coût historique qui est le coût réel d'acquisition¹⁴. Les différents schémas de comptabilisation proposés dans le système comptable OHADA laissent apparaître des difficultés d'application, notamment en ce qui concerne l'entrée des stocks dans le patrimoine voire des actifs immobilisés. Les articles 35 à 38 définissent les règles d'évaluation des biens inscrits en comptabilité en se fondant sur la convention du coût historique en précisant les éléments qui rentrent dans la formation du coût d'acquisition et du coût de production tels que définis par la norme IAS 2.

¹⁴ Article 35, Acte uniforme, op. cit.

I.2. Dispositions contradictoires de détermination des coûts d'acquisition

I.2.1. Règles de fonctionnement des comptes des stocks et achats

Les règles de fonctionnement du compte 31 intitulé « Marchandises » précisent qu'il est débité à chaque entrée en stock du coût des marchandises achetées (prix d'achat et frais accessoires d'achat). Les commentaires des comptes 601, 602, 604, 605 et 608 destinés aux enregistrements des achats précisent que « le montant des factures d'achat à inscrire au compte 60 s'entend, le cas échéant, net de taxes récupérables, auquel s'ajoutent les droits de douane afférents aux biens acquis (prix rendu frontière) ». La suite des commentaires précise que « les achats sont comptabilisés, déduction faite des rabais et remises imputés directement sur le montant de la facture. Même lorsqu'ils sont déduits sur la facture d'achat, les escomptes de règlement sont portés au compte 773 – Escomptes obtenus ». Le compte 60 intitulé « Achats » contient en exclusion qu'il « ne doit pas servir à enregistrer les frais accessoires d'achats » et qu'il « convient dans les cas d'espèce d'utiliser les comptes de la classe 6 correspondant à leur nature ».

I.2.2. Règles de fonctionnement du compte 61 intitulé « Transports »

Le dispositif indique que « les frais de transport comprennent le montant des charges de port ou transports engagés par l'entreprise, à l'occasion des achats, des ventes, des déplacements de son personnel ou de l'expédition de plis. » Ce même dispositif précise que « les frais de transport rattachables à une immobilisation en sont exclus ». Par ailleurs, il faut noter que le compte 61 intitulé « transports sur achats » enregistre les frais de transport supportés à l'occasion des achats des marchandises et matières premières et autres fournitures.

I.2.3. Prise en compte des frais d'acquisition des immobilisations

Le sous-compte 2022 intitulé « Frais d'acquisition des immobilisations » est destiné à l'enregistrement comptable des frais accessoires (droits d'enregistrement, honoraires, commissions et frais d'actes) sur achats des immobilisations.

I.3. Analyses et suggestions liées aux enregistrements comptables

I.3.1. Analyses des éléments du coût d'acquisition

« Le prix d'achat ne doit pas être diminué des escomptes de règlement obtenus, au contraire des rabais, remises ou ristournes. La définition du coût d'achat n'exclut pas, non plus les charges internes telles que les salaires ou les amortissements. Leur caractère direct (au sens de la comptabilité analytique de gestion) doit être pris en considération¹⁵ ». Il apparaît deux modèles contradictoires pour l'enregistrement des frais accessoires sur achats : la prise en compte de certains frais accessoires sur achats (droits de douane par exemple) dans la formation des coûts d'acquisition et l'exclusion de la formation des coûts d'acquisition de certains frais accessoires sur achat qui sont enregistrés dans les comptes de charges correspondant à leur nature. La norme IAS 2 précise que le coût d'acquisition comprend le prix d'achat, les droits de douane, les taxes non récupérables, les frais de transport et de manutention, les autres coûts directs imputables et déduction des escomptes, rabais, remises et ristournes.

I.3.2. Problématique liée aux escomptes obtenus sur achats

Le principe de rattachement des charges aux produits de l'exercice prescrit que la constatation en charges de la valeur comptable des stocks s'effectue au cours de l'exercice durant lequel les produits correspondants sont comptabilisés. Nous pouvons envisager deux enjeux significatifs pouvant se réaliser. Dans un premier cas, nous considérons que tous les achats ont été vendus au cours de la période pour que la neutralisation des escomptes obtenus enregistrés en produits d'exploitation se génère au niveau du résultat global. Dans un deuxième cas, nous envisageons que certains stocks nettement identifiés pour lesquels des escomptes de règlement ont été obtenus (pour un montant significatif) se trouvent encore au magasin à la date de clôture des comptes. Il reviendra ici de constater que les achats (stocks) ne figurant pas en charges ne se rattachent pas aux produits financiers ainsi comptabilisés.

¹⁵ Système comptable ouest africain, p 95

I.3.3. Application du corpus normatif à la société Granit Hôtel

I.3.3.1. Données comptables

Les données d'exploitation se résume comme ci-dessous pour les deux premières années d'activités (en milliers de francs CFA).

Tableau 11.1 : Extrait des données comptables

Elément	2010	2011
<u>Comptes des charges débiteurs</u>		
Achats et variation des stocks des marchandises	4 147	3 167
Achats et variation des stocks des matières premières	664	5 590
Autres achats	5 198	13 731
Transports	0	826
Services extérieurs	8 509	15 406
Impôts et taxes	1 172	1 017
Autres charges	0	158
<u>Comptes des produits créditeurs</u>		
Ventes de marchandises	7 206	3 047
Ventes de produits fabriqués	3 505	6 510
Services vendus	20 697	26 992
Produits accessoires	0	82
Autres produits	0	24

Le grand livre général fait ressortir les données complémentaires ci-après :

	2010	2011
• Transport sur achats des matières premières	0	320
• Transport sur achats des marchandises	0	150
• Frais accessoires sur achats marchandises	1 450	980
• Frais accessoires sur achats des matières premières	80	1 751

(Les frais accessoires sont compris dans les services extérieurs)

Tableau 11.2 : Retraitement des données suivant la norme IAS 2

Élément	2010	2011
Achats et variation stocks des marchandises	4 147	3 167
Transports sur achats des marchandises	0	150
Frais accessoires sur achats des marchandises	1 450	980
Coût d'achat des marchandises vendues	5 597	4 297
Achats et variation stocks des matières premières	664	5 590
Transports sur achats des matières premières	0	320
Frais accessoires sur achats des matières premières	80	1 751
Coût d'achat des matières premières consommées	744	7 661
Transports 2011 : (826- 320-150)	0	356
Services extérieurs 2010 : (8 509 - 1 450 – 80) 2011 : (15 406 – 980 – 1 751)	6 979	12 675

I.3.3.2. Impacts comptables sur les comptes de gestion

Tableau 11.3 : Détermination de certains indicateurs de gestion en IFRS

Élément	2010	2011
Ventes des marchandises	7 206	3 047
Coût d'achat des marchandises vendues	-5 597	-4 297
Marge sur marchandises (a)	1 609	-1 250
Ventes des produits fabriqués	3 505	6 510
Services vendus	20 697	26 992
Coût d'achat des matières consommées	-744	-7 661
Marge sur matières premières (b)	23 458	25 841
Produits accessoires	0	82
Autres produits	0	24
Total autres produits (c)	0	106

Tableau 11.3 : Détermination de certains indicateurs de gestion en IFRS (suite)

Élément	2010	2011
Transports	0	356
Autres achats	5 198	13 731
Impôts et taxes	1 172	1 017
Services extérieurs	6 979	12 675
Autres charges	0	158
Total autres charges (d)	13 349	27 937
Valeur ajoutée (a+b+c-d)	11 718	-3 240

Tableau 10.2 : Synthèse comparative des résultats obtenus (Exploitation)

Élément	Exercice 2010			Exercice 2011		
	OHADA	IFRS	ECART	OHADA	IFRS	ECART
Marge brute sur marchandises	3 059	1 609	450	-119	-1 250	1 131
marge brute sur matières premières	23 538	23 458	80	27 912	25 841	2 071
Valeur ajoutée	11 718	11 718	0	-3240	-3 240	0

1.3.4. Suggestions à intégrer

L'application du corpus normatif impacte significativement les deux premiers indicateurs de gestion. L'effet pouvait davantage se multiplier au cas où il existerait des escomptes obtenus sur les achats des marchandises et les matières premières. L'approche prescrite par la norme IAS 2 en plus des exigences du principe fondamental de rattachement des charges aux produits conduirait à la redéfinition des règles de fonctionnement des comptes ainsi concernés. Ceci devrait se réaliser éventuellement par le truchement des sous-comptes à intégrer dans la nomenclature des comptes du système comptable OHADA pour l'enregistrement des différents éléments constitutifs du coût d'acquisition (escomptes obtenus et autres frais accessoires autres que droits de douane). Cette restructuration permettra d'établir la cohérence entre la définition des concepts et les outils d'enregistrement (comptes).

II. TRAITEMENT COMPTABLE DES CESSIONS DES IMMOBILISATIONS

II.1. Cessions des immobilisations relevant des activités ordinaires

Les dispositions de l'article 4 de l'Acte uniforme relatif au Droit comptable donnent des précisions pour garantir la fiabilité, la compréhension et la comparabilité des informations comptables de chaque entreprise par l'indication qui suit. «... la comptabilité de chaque entreprise implique le respect d'une terminologie et de principes directeurs communs à l'ensemble des entreprises concernées des Etats-parties au traité relatif à l'harmonisation du droit des affaires en Afrique ». Dans l'annexe du plan comptable OHADA, la cession des immobilisations est définie comme « vente, échange, mise au rebut ou destruction ». Le commentaire du compte 754 intitulé « Produits des cessions courantes d'immobilisations » précise que ce compte enregistre le prix de cession des immobilisations lorsque ces cessions présentent un caractère ordinaire en raison des politiques de désinvestissement et de renouvellement des immobilisations. Les imputations comptables sont inscrites dans les comptes 654 et 754 intitulés respectivement « Valeur comptable des cessions courantes d'immobilisations » et « Produits des cessions courantes d'immobilisations ».

II.2. Cessions des immobilisations ne relevant pas des activités ordinaires

La définition de cession pourrait conduire à classer ce type d'opération en activités ordinaires eu égard à la définition des opérations hors activités ordinaires considérées comme celles liées à la restructuration ou à des événements naturels tels que les raz-de-marée¹⁶. Pour les cessions considérées comme relevant des opérations hors activités ordinaires, l'usage des comptes 81 et 82 intitulés respectivement « Valeurs comptables des cessions d'immobilisations » et « Produits des cessions d'immobilisations » est préconisé. Le commentaires et contenu du compte 81 intitulé Valeurs comptables des cessions d'immobilisations précisent que par cession, il faut entendre : vente, échange, mise au rebut ou

¹⁶ Commentaires du compte 83 Charges hors activités ordinaires

destruction. Parallèlement, le compte 82 intitulé « Produits des cessions d'immobilisations » enregistre le produit net de la cession. Dans le cas de vente, prix résultant de l'accord entre les cocontractants et figurant sur l'acte de vente diminué des commissions et des frais de vente.

II.3. Application

II.3.1. Données comptables

La société de commercialisation des aliments pour bétail Apha a cédé un matériel le 26/12/N. Les données suivantes concernent ce matériel en milliers de francs CFA :

- Coût d'acquisition 10 000
- Cumul des amortissements 6 000
- Prix de cession (hors taxe) 5 000

II.3.2. Schémas des écritures comptables

- Écritures comptables recommandées : en activités ordinaires

26/12/N			
52	Banques	5 962	
754	Produits cessions immob.		5 000
44	Etat (TVA)		962
Vente matériel			
654	Valeurs comptables immob. cédées	4 000	
28	Amortissements	6 000	
24	Matériel		10 000
Sortie matériel cédé			

- Ecritures comptables non recommandées : en hors activités ordinaires

26/12/N		
52	Banques	5 962
82	Produits cessions immob	5 000
44	Etat (TVA)	962
	Vente matériel	
81	Valeurs comptables immob cedées	4 000
28	Amortissements	6 000
24	Matériel	10 000
	Sortie matériel cédé	

II.4. Uniformisation du traitement comptable

Les activités ordinaires sont par définition, les activités courantes rentrant dans l'objet social de l'entité. Elles sont par conséquent directement rattachables aux activités régulières de l'entreprise. Les cessions des immobilisations définies comme outil de production ne contient pas suffisamment d'indication pour un traitement comptable approprié et unique en droit comptable OHADA. La cession de ces actifs n'intervient que de façon périodique voire exceptionnelle et non fréquente. Le résultat ainsi réalisé du fait de la cession d'une immobilisation doit fait l'objet d'un traitement comptable suivant les exigences des normes IFRS.

Il convient de mettre en pratique les dispositions de la norme IAS 16 qui donne amples précisions en matière de mises au rebut et de cessions d'actifs (immobilisations corporelles). Une immobilisation corporelle doit être sortie de l'actif lors de sa vente ou lorsqu'aucun avantage économique futur n'est attendu de son utilisation ou de sa vente. Elle indique par ailleurs la comptabilisation systématique du résultat de cession en produits ou en charges. Ce résultat doit être égal à la différence entre le prix de cession et la valeur comptable. L'utilisation des comptes hors activités ordinaires 81 et 82 serait à proscrire afin de traduire la mise en œuvre de la norme IAS 16.

III. TRAITEMENT COMPTABLE DES CREANCES ET DES DETTES LIBELLEES EN DEVISES EN FIN D'EXERCICE

III.1. Principe général d'ajustement des créances et dettes à l'inventaire

Les créances et les dettes libellées en monnaies étrangères lorsqu'elles subsistent à l'inventaire, doivent faire l'objet de conversion et de régularisation des écarts en fin d'année. Elles sont converties sur la base du dernier cours de change à la date de clôture des comptes. Les dispositions de l'Acte uniforme portant sur l'organisation des comptabilités contiennent des prescriptions suivantes quand au traitement comptable des opérations en devises :

- La comptabilité de l'entreprise doit être tenue dans la langue officielle et dans l'unité monétaire légale du pays (article 17 de l'Acte uniforme). Une telle disposition oblige les entreprises qui entretiennent des relations d'affaires avec l'étranger de convertir dans l'unité monétaire légale du pays les flux en devises ;
- En fin d'exercice, la fluctuation monétaire aidant, il se pose le problème de l'évaluation des créances et dettes libellées en monnaies étrangères qui n'ont pas encore connu de dénouement. Le droit comptable OHADA définit à travers les articles 51 à 57 les règles particulières pour l'évaluation de ces créances et dettes libellées en devises.

L'économie de ces dispositifs nous permet de relever les observations particulières de comptabilisation.

III.2. Traitement des écarts de conversion et résultat

En fin d'exercice, les écarts de conversion positifs ou négatifs majorent ou diminuent les montants initiaux des dettes et des créances en application de la règle de prudence. L'article 54 de l'Acte uniforme précise les modalités d'enregistrement des écarts de conversion :

- Les gains latents inscrits au compte 479 « Ecart de conversion Passif » n'interviennent pas dans la formation du résultat de l'exercice ;

- Les pertes probables inscrites au compte 478 « Ecart de conversion Actif » entraînent en revanche, la constitution d'une provision pour pertes de change d'un montant équivalent.

L'Acte uniforme prévoit cependant deux exceptions à travers les articles 56 et 57 :

- L'article 56 prescrit que 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 leur étalement sur la durée restant à courir. Cet étalement doit se faire en proportion des remboursements ou encaissements à venir prévus au contrat. Le montant potentiel de la perte totale ou du gain total futur est recalculé à la fin de chaque exercice.
- L'article 57, prescrit que lorsque l'entreprise décide d'intégrer dans une position globale de change toutes ses opérations traitées avec l'étranger et non encore dénouées à l'inventaire, une compensation est admise entre les pertes probables et les gains latents, devise par devise. La dotation au titre des provisions pour pertes de change est limitée à l'excédent des pertes probables sur les gains latents.

III.3. Ecart de conversion et structure du bilan

Ces différences sont inscrites directement au bilan dans les comptes Ecart de conversion Actif (numéro 478) et Ecart de conversion Passif (numéro 479) en ayant comme contrepartie, les comptes de créances et de dettes concernées modifiant ainsi leurs coûts d'acquisition. Le compte 478 « Ecart de conversion – Actif » regroupe des pertes probables (augmentation de dettes et diminution de créances). Le compte 479 « Ecart de conversion – Passif » regroupe des gains probables (diminution de dettes et augmentation de créances).

Les gains latents n'interviennent pas dans la formation du résultat alors que les pertes probables comme élément de formation du résultat entraînent la constatation de charges provisionnées inscrites au passif du bilan dans les comptes ci-après :

- Compte 499 intitulé « Risques provisionnés » pour les opérations d'exploitation à court terme et
- Compte 194 intitulé « Provisions pour pertes de change » pour les opérations financières à plus d'un an.

Les deux comptes d'Ecarts de conversion Actif et Passif (478 et 479) n'ont pratiquement aucune influence tant sur la structure des grandes masses du bilan que sur le résultat de l'exercice. Ces écritures comptables de redressement des soldes enregistrées dans les comptes des actifs et passifs courants n'ont aucune influence sur la formation du besoin en fonds de roulement.

III.4. Application du corpus normatif

III.4.1. Données

La balance générale de la société Alpha contient des dettes et des créances commerciales en devises au 31/12/N enregistrées au coût historiques respectivement de 25 000 et 45 000 (en milliers de francs CFA). Ces dettes en devises ont été évaluées au cours de change à la clôture pour un montant de 27 000 et les créances pour 48 000.

III.4.2. Schémas des écritures comptables

Pertes probables de change sur les dettes : $27\ 000 - 25\ 000 = 2\ 000$

Gains probables de change sur les créances : $48\ 000 - 45\ 000 = 3\ 000$

- Écritures comptables en normes IFRS

		31/12/N	
676	Pertes de change	2 000	
401	Fournisseurs		2 000
	Ajustement des dettes en devises		
411	Clients	3 000	
776	Gains de change		3 000
	Ajustement des créances en devises		

- Ecritures comptables en droit comptable OHADA

		31/12/N	
478	Ecart de conversion Actif	2 000	
401	Fournisseurs		2 000
	Ajustement des dettes en devises		
411	Clients	3 000	
479	Ecart de conversion Passif		3 000
	Ajustement des créances en devises		
6594	Charges provisionnées d'exp s/cré.	2 000	
499	Prov. Pour pertes de change		2 000
	Dotation aux prov. p/ pertes change		

III.5. Suggestion de traitement en fin d'exercice

Les dispositions de la norme IAS 21 traitant des « Effets des variations des cours des monnaies étrangères » précisent entre autres comment comptabiliser les transactions en monnaies étrangères et les activités à l'étranger à la date de clôture :

- Les éléments monétaires en monnaie étrangère doivent être comptabilisés en utilisant le cours de clôture ;
- Les éléments non monétaires qui sont comptabilisés au coût historique libellé dans une monnaie étrangère doivent être comptabilisés en utilisant le cours de change à la date de transaction ;
- Les éléments non monétaires qui sont comptabilisés à la juste valeur libellé dans une monnaie étrangère doivent être comptabilisés en utilisant les cours de change qui existaient à la date où ces valeurs ont été déterminées.

Les écarts de change résultant de la présentation d'éléments monétaires d'une entité à des cours différents de ceux utilisés pour l'enregistrement initial au cours de l'exercice doivent être comptabilisés en produits ou en charges de l'exercice au cours duquel ils sont survenus. L'exception est faite pour les écarts de change relatifs à un investissement net dans une entité étrangère. Ainsi, les écarts de change de cette autre nature qui en substance fait partie intégrante de

l'investissement net d'une entité dans une entité étrangère doivent être inscrits dans une rubrique spéciale des capitaux propres jusqu'à la sortie de cet investissement net, date à laquelle ils sont comptabilisés en produits ou en charges.

Il serait dès lors souhaitable de prescrire dans le dispositif règlementaire du droit comptable OHADA le respect de la norme IAS 21 afin d'impacter directement la formation du résultat de la période s'agissant des gains et pertes latents de change. Cette disposition devrait entraîner la suppression des comptes d'écarts de conversion actif et passif pour impacter directement les postes de créances et de dettes en devises concernés.

IV. REGLES D'ÉVALUATION DE LA TRÉSORERIE EN DEVICES EN FIN D'EXERCICE

IV.1. Principe d'ajustement de la trésorerie en devises

Les écarts de change constatés en fin d'année par conversion des disponibilités en devises sur la base du dernier cours de change connu sont directement inscrits dans les produits et les charges de l'exercice en question au titre de gains ou de pertes de change¹⁷. Le commentaire du fonctionnement du compte de charges 676 intitulé « Pertes de change » confirme davantage cette situation par la prise en compte des écarts de conversion négatifs constatés à la clôture de l'exercice sur les disponibilités en devises. Il en est de même des écarts de conversion positifs directement enregistrés en produits.

Par ailleurs, l'analyse du contenu et du commentaire du fonctionnement du compte 59 intitulé « Dépréciations et risques provisionnés » précisent que les « risques provisionnés à caractère financier enregistrent les pertes probables à moins d'un an ayant leur origine dans une opération de nature financière : exemple provisions pour pertes de change.

¹⁷ Article 58, Acte uniforme OHADA, op. cit.

Dans le chapitre 6 section 7 traitant les opérations en monnaies étrangères nous relevons que « 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 dénouée¹⁸ ».

IV.2. Application du corpus normatif

IV.2.1. Données

La trésorerie en devises de la société Alpha (en milliers de francs CFA) se résume comme suit en fin d'exercice N :

- Dollars US au coût historique de 7 500 évalués au cours de clôture à 8 000 ;
- Dollars canadiens au coût historique de 4 500 évalués au cours de clôture à 4 250.

IV.2.2. Schémas des écritures comptables

Gains de change au 31/12/N : $8\ 000 - 7\ 500 = 500$

Pertes de change au 31/12/N : $4\ 500 - 4\ 250 = 250$

- Écritures comptables recommandées dans les deux référentiels comptables

		31/12/N			
5712	Caisse en devises	500		500	
776	Gains de change				
	Ecart conversion devises				
676	Pertes de change	250			
5712	Caisse en devises			250	
	Ecart conversion devises				

¹⁸ Acte uniforme OHADA, p.259, op. cit.

- Autre schéma d'écritures en droit comptable OHADA pour les pertes probable de change

		31/12/N	
6591	Charges provisionnées s/risque CT	250	
599	Risques prov. Caract. financ. Prov. p/perte de change s/devise		250

Cette écriture découle du fonctionnement du compte 59 « Dépréciations et risques provisionnés » et des instructions du chapitre 6 section 7 traitant les opérations en monnaies étrangères.

IV.3. Ajustement préconisé de la trésorerie en devises

Il ressort de ces dispositions du droit comptable OHADA deux modèles contradictoires d'écritures comptables pour un même fait. Si nous nous en tenons à l'article 58 et aux commentaires du compte 676 intitulé Pertes de change, les écarts d'évaluation des disponibilités en devises sont d'office intégrés dans le résultat de l'exercice comme pertes et gains de change enregistrés respectivement dans les comptes 676 et 776 intitulés « Pertes de change » et « Gains de change ». Il s'agit en fait des événements probables n'ayant connu aucun dénouement ; les cours des devises fluctuant en permanence. A ce titre, le législateur comptable adopte ici les dispositions de la norme IAS 21 pour intégrer les écarts de conversion dans la formation du résultat comptable. Il convient ainsi de procéder à la révision du texte du référentiel comptable OHADA qui envisage l'enregistrement en charges ou en produits de ces écarts qu'au moment du dénouement de l'opération.

Les dispositions de la norme IAS 21 précédemment rappelées au point précédent portant sur le traitement des créances et des dettes en devises stipulent que les écarts de change résultant de la conversion des éléments monétaires soient directement enregistrés en charges ou en produits de l'exercice.

Des dispositions légales ont fait l'objet d'appréhension dans le cadre de ce chapitre. Le but visé à consister à procéder aux analyses d'ordre conceptuel en se rapprochant des dispositions normatives internationales appuyées par des illustrations. Ainsi après des rapprochements entre les faits contenus dans le droit comptable OHADA, nous avons dégagé des synthèses qui en découlent suivies de nos appréciations et suggestions largement influencées par les normes IFRS.

Le contenu de ce chapitre pratiquement réservé à des études critiques des dispositions légales de l'Acte uniforme OHADA portant sur l'organisation des comptabilités nous ouvre des portes de réflexion. Ces appréciations nous conduiront dans les lignes suivantes de chercher à comprendre le cadre organisationnel du système comptable OHADA dans l'environnement régional. Ceci permettra sans nul doute d'orienter les points développés sur les effets de la convergence du droit comptable vers les normes comptables internationales IAS/IFRS.

CHAPITRE 4 : STRUCTURE DU CADRE COMPTABLE OHADA ET PERSPECTIVES D'HARMONISATION

La continuité dans l'analyse des éléments relevés dans le chapitre précédent quant aux distorsions contenues dans le système comptable OHADA en rapprochement avec la doctrine et les normes comptables internationales permet de situer le droit comptable OHADA dans un environnement normatif rigide. Ce rapprochement aboutit à mettre en relief l'intérêt d'adoption des normes IFRS intégrées partiellement de façon implicite ou pas dans le système comptable OHADA.

Ce chapitre permettra d'aborder successivement les différents points ci-après évoqués. Ces rubriques entendent analyser dans une approche méthodologique, les structures organisationnelles du système comptable OHADA eu égard aux normes internationales IAS/IFRS. Après ce rapprochement visant le droit comptable OHADA, il sera question de déceler l'opportunité et les suggestions dans le but d'améliorer ses cadres institutionnel et opérationnel.

I. NOMENCLATURE DES COMPTES

I.1. Structure définitionnelle de la codification des comptes

L'un des points sur lesquels le système comptable OHADA présente des avantages par rapport au plan comptable OCAM précédent réside dans la présentation d'une nomenclature des comptes assez détaillée pour faciliter les enregistrements des faits comptables. Cette nomenclature établit des constantes et des parallélismes susceptibles d'aider à mémoriser et à comprendre les comptes.

I.1.1. Constantes

La position d'un caractère (chiffre) dans la formation du numéro de compte peut avoir une signification particulière. Le rôle de toute terminaison 9 dans les comptes à trois chiffres et plus donne une précision. Le chiffre 9 en troisième ou quatrième

position annonce tant pour ce qui concerne les comptes du bilan que les comptes de gestion, le solde inversé des opérations par rapport aux opérations couvertes par le compte de niveau immédiatement supérieur et classées dans les subdivisions se terminant par 1 à 8. L'exception à cette règle est faite pour ce qui concerne les comptes de la classe 2.

1.1.2. Parallélismes

Entre les charges et les produits liés aux activités ordinaires le respect de cette règle s'impose comme en témoigne les deux comptes ci-après concernant les marchandises dans le compte du résultat :

- Compte 601 intitulé « Achats de marchandises » et
- compte 701 « Ventes de marchandises »

Il ressort de la nomenclature du système comptable OHADA les comptes des achats et variations de stocks (60) ayant en quatrième position le chiffre 9 destinés à l'enregistrement des rabais, remises et ristournes obtenus hors factures. Ces comptes à solde créditeur permettent ainsi de corriger les coûts d'achat des marchandises (montant net de toutes les réductions commerciales).

1.2. Structure envisageable des comptes ventes

Parlant des exigences pour les constances et les parallélismes, nous notons l'absence des comptes appropriés pour l'enregistrement des réductions accordées hors factures dans les comptes 70 enregistrant les ventes. Les règles de fonctionnement du compte 70 indique simplement qu'il est « débité des retours sur ventes et des rabais remises et ristournes accordés hors factures aux clients ».

Cette modification structurelle permettra de mettre en exergue le critère de parallélisme dans la définition de la structure des comptes de ventes (produits finis, produits intermédiaires, produits résiduels, services vendus et produits accessoires). Ceci corrigerait la formation du coût d'achat des stocks vendus et du chiffre d'affaires dans le respect des normes IFRS.

II. NOTION DE CHARGES ET PRODUITS HORS ACTIVITES ORDINAIRES

II.1. Problématique d'analyse des charges et des produits

Cette notion nouvelle de charges et de produits hors activités ordinaires donne une nouvelle orientation voire définition des charges et produits hors exploitation du précédent plan comptable OCAM. L'étude de cette notion à travers les dispositifs conceptuels du système comptable OHADA fait ressortir les définitions ci-après parfois contradictoires :

- « seules les charges liées à la restructuration de l'entreprise ou à des événements extraordinaires (tels que les phénomènes naturels : tempêtes, raz-de-marée, tremblements de terre, vols de criquets,...) doivent être considérées comme relevant des activités autres que ordinaires. Toute autre charge est ordinaire, y compris, par exemple, les amendes fiscales ou pénales. Il en est de même des charges sur exercices antérieurs liées aux activités courantes de l'entreprise¹⁹. » ;
- L'article 59 stipule que « le résultat de chaque exercice est indépendant de celui qui le précède et de celui qui le suit ; pour sa détermination, il convient de lui rattacher et de lui imputer tous les événements et toutes les opérations qui lui sont propres et ceux-là seulement » (respect des principes de spécialisation des exercices et de rattachement des charges aux produits) ;
- Cette disposition est contradictoire eu égard à l'article 61 qui stipule que « les produits et les charges concernant des exercices antérieurs sont enregistrés, selon leur nature, comme les produits et les charges de l'exercice en cours et participent à la formation du résultat d'exploitation, financier ou hors activités ordinaires de cet exercice. Ils doivent faire l'objet d'une mention spécifique dans l'état annexé » ;
- La création d'un compte de charges immobilisées numéro 2017 pour l'enregistrement en actif fictif des frais liés à la restructuration préalablement

¹⁹ Commentaires du compte 83 intitulé « Charges hors activités ordinaires »

enregistrés en charges en activités ordinaires avant leur transfert en fin d'exercice ;

- Dans le chapitre 7 traitant de la terminologie et concernant la définition des charges hors activités ordinaires en section 2, nous retenons la mention suivante. « Charges non récurrentes, de nature non liée à l'activité ordinaire de l'entreprise ; elles sont généralement engendrées par des changements de structure, de stratégie de l'entreprise ou enfin par des changements importants dans l'environnement législatif, économique et financier. »
- Les cessions des immobilisations conduisent à deux schémas d'écritures comptables : Enregistrement tantôt en activités ordinaires (Comptes 654 « Valeur comptable des cessions courantes d'immobilisations » et 754 « Produits des cessions courantes d'immobilisations »), tantôt en hors activités ordinaires (comptes 81 « Valeurs comptables des cessions d'immobilisations » et 82 « Produits des cessions d'immobilisations »).

II.2. Analyses et nouvelle approche définitionnelle

Il est judicieux et opportun de prendre en considération le principe comptable d'autonomie des exercices pour envisager une nouvelle définition claire et précise des notions des charges et produits hors activités ordinaires dans le système comptable OHADA. De même, il sera illustratif d'indiquer les éléments précis d'identification des activités courantes permettant l'élaboration des états financiers conduisant à la comparabilité des informations qui y sont contenues. Dans le référentiel IFRS, s'il n'existe pas de normes spécifiques relatives aux charges et aux produits, certaines normes telles les normes IAS 10, IAS 11, IAS 18, IAS 19, IAS 20, IAS 23, IAS 36 et IAS 37 traitent de ces thèmes. La norme IAS 18 traitant des « Produits des activités ordinaires » appréhende les produits ordinaires comme les entrées brutes d'avantages économiques au cours de l'exercice dans le cadre des activités ordinaires lorsque ces entrées conduisent à des augmentations des capitaux propres. Ces augmentations sont autres que celles relatives aux contributions des participants aux capitaux propres.

Dans les normes IFRS, la reconnaissance des produits s'appuie sur la notion de transfert de risque. La définition donnée au résultat des activités ordinaires nous permettra de comprendre la nature des différents éléments devant constituer ses détails. Un «Résultat susceptible de se reproduire à qualité de gestion égale, d'une année à l'autre. Il est égal à la somme du résultat d'exploitation et du résultat financier. C'est un solde caractéristique de gestion. Il est utilisé dans l'analyse des performances de l'entreprise. »

III. INFLUENCE DE TRANSFERT DES CHARGES SUR LE RESULTAT

III.1. Présentation du compte de résultat

Pour mieux saisir l'impact de transfert des charges aux comptes des charges immobilisées voire aux comptes des tiers, il est important de retracer la structure du compte de résultat dans le système comptable OHADA. Cette structure fait état des soldes significatifs de gestion qualifiés comme grandeurs calculées à partir des comptes de gestion.

III.1.1. Marge brute sur marchandises

Solde significatif de gestion prévu dans le système comptable OHADA et calculé comme différence entre le prix de vente des marchandises et le prix d'achat des marchandises corrigé de la variation des stocks. La variation des stocks qui apparaît au bilan est en coût d'achat et non en prix d'achat par mesure de simplification. Cette simplification de la variation des stocks en coût d'achat dénature davantage l'importance, la signification et l'interprétation de ce résultat intermédiaire. Cette grandeur, de ce fait, connaîtra une très grande variation entre sa valeur réelle et le montant obtenu en fonction de la différence entre le stock initial et le stock final.

III.1.2. Marge brute sur matières

Ce solde significatif de gestion est calculé comme différence entre la production de la période (c'est-à-dire vente de produits finis, travaux et services, plus les

productions stockées et immobilisées) et le prix d'achat des matières corrigé de la variation des stocks.

La critique indiquée pour la marge brute sur marchandises reste valable pour ce résultat intermédiaire de gestion. Son interprétation et sa comparabilité d'une structure économique à l'autre voire dans le temps au sein de la même structure posent des difficultés de compréhension et de détermination.

III.1.3. Valeur ajoutée

La valeur ajoutée est une création de valeur ou accroissement de valeur que l'entreprise apporte aux biens et services en provenance des tiers dans l'exercice de ses activités professionnelles courantes. Elle est la différence entre la production de la période et les consommations de biens et services nécessaires à cette production. La valeur ajoutée déterminée dans le système comptable OHADA est une grandeur de gestion différente du concept macro-économique de valeur ajoutée.

III.1.4. Excédent brut d'exploitation

L'excédent brut d'exploitation est une approche du résultat de l'entreprise. Cette approche est cependant indépendante du système d'amortissement, de la réglementation fiscale relative aux amortissements, de la manière dont l'entreprise est financée et des éléments à caractère exceptionnel.

III.1.5. Résultat d'exploitation

Le résultat d'exploitation mesure les performances industrielles et commerciales indépendamment de l'importance respective du travail et du capital comme facteurs de production. Il est indépendant de toute politique financière, fiscale, d'investissement, et de distribution. Il est égal à la différence entre les produits d'exploitation et les charges d'exploitation. Ce solde significatif de gestion représente la ressource tirée de l'activité d'exploitation avant la prise en compte des éléments financiers et hors activités ordinaires.

III.1.6. Résultat financier

Le résultat financier est le résultat des opérations financières. Il renseigne sur la politique de financement de l'entreprise.

III.1.7. Résultat des activités ordinaires

Le résultat des activités ordinaires est le résultat susceptible de se reproduire, à qualité de gestion égale, d'une année à l'autre. Il est égal à la somme du résultat d'exploitation et du résultat financier. Il est aussi d'une grande importance dans l'analyse de la performance de l'entreprise. Contrairement au résultat d'exploitation, il tient compte de l'incidence du mode de financement de l'entreprise.

III.1.8. Résultat hors activités ordinaires

Le résultat hors activités ordinaires est le résultat obtenu sur les opérations non récurrentes. Ce solde significatif de gestion est utilisé pour analyser les incidences à caractère financier des changements de structure ou de stratégie de l'entreprise.

III.1.9. Résultat net

Le résultat net est constitué par la différence entre les produits et les charges liés à l'ensemble des activités de l'entreprise. Il est aussi égal à la variation des capitaux propres entre le début et la fin de l'exercice. Il s'agit ici de la variation brute diminuée des apports nouveaux et augmentée des répartitions aux ayants droit aux capitaux propres.

III.2. Principe de transfert des charges

La décision d'étaler certaines charges sur plusieurs exercices se réalise par l'usage des comptes 20²⁰ « Charges immobilisées » et 4746 « Répartition

²⁰ Commentaires du fonctionnement du compte 20 Charges immobilisées

périodique des charges » avec le compte 78 « Transferts de charges » comme contrepartie. De même, les comptes des tiers sont débités pour les dépenses mises à leur charge (remboursement de débours et frais divers) par le crédit du compte de transfert de charges. Lorsqu'il s'agit des éléments exceptionnels à transférer, le compte 848 « Transferts de charges H.A.O. » est utilisé s'il est question de charges de cette nature à immobiliser ²¹ ;

III.3. Impacts des transferts des charges et suggestion

III.3.1. Application du corpus normatif à Granit Hôtel

Les données extraites des états financiers de Granit Hôtel en 2010 (en annexe 3.1) permettent d'appréhender l'incidence des transferts des charges sur les soldes significatifs de gestion.

Tableau 12 : Mise en évidence des transferts des charges

Élément	OHADA	IFRS	Ecart
Valeur ajoutée	11 718	11 718	0
Excédent brut d'exploitation	5 716	5 716	0
Résultat d'exploitation	-12 028	-11 570	458

L'écart observé au niveau de résultat d'exploitation s'explique par la différence constituée par :

- L'activation des frais de constitution en droit comptable pour 3 500 ;
- L'écart découlant des dotations aux amortissements ayant des bases de calcul distinctes dans les deux référentiels (21 245 en OHADA et 17 287 en normes IFRS) soit 3 958.

III.3.2. Analyses et suggestions

Suivant ces dispositions et prescriptions du système comptable OHADA, les

²¹ Commentaires du fonctionnement du compte 78 Transferts de charges

charges sont enregistrées par nature tout au long de l'exercice dans les comptes de la classe 6 en activités ordinaires. Ceci signifie en clair que les charges à transférer en charges immobilisées ou aux comptes des tiers restent contenues dans les soldes des comptes de la classe 6 en question. Ces soldes « bruts » non retraités permettent ainsi de déterminer les deux soldes significatifs de gestion à savoir la valeur ajoutée et l'excédent brut d'exploitation. Nous constatons dès lors que les schémas des écritures comptables de transfert des charges en immobilisations ou aux comptes des tiers impactent directement ces deux grandeurs importantes dans l'appréciation des performances des entités. Les montants des charges transférées n'interviennent qu'au niveau du résultat d'exploitation. Or ils peuvent concerner aussi bien les achats de marchandises (marge brute sur marchandises) que les autres achats ou les services extérieurs (valeur ajoutée) voire les charges de personnel et les impôts (excédent brut d'exploitation). Il se dégage ainsi que les éléments transférés de part leur importance conduisent à donner une image inexacte dans l'interprétation des informations financières (tableau 12 en page 97 et tableau 13 en page 99).

Le souci est de déterminer avec exactitude ces deux grandeurs de gestion que sont la valeur ajoutée et l'excédent brut d'exploitation eu égard aux différentes décisions de gestion susceptibles d'être prises. Il apparaît cohérent et rationnel que la décision de transfert des charges puisse s'enregistrer en comptabilité de manière à maintenir les charges dans leur réalité économique par les crédits des comptes impliqués.

Ce choix permettra la mise en œuvre des dispositions de la norme IAS 1 définissant les éléments à comprendre dans le compte de résultat « Etat de résultat global » ou « statement of comprehensive income ». Les informations à présenter au compte de résultat doivent comporter au minimum, les postes présentant les montants suivants :

- Produits des activités ordinaires ;
- Charges financières ;
- Quote-part dans le résultat net des entités associées et des co-entités comptabilisées selon la méthode de la mise en équivalence ;
- Charge d'impôt sur le résultat ;

- Total du résultat après impôt lié à des activités abandonnées et du résultat après impôt provenant de l'évaluation à la juste valeur diminuée des frais de vente ou de cession des actifs ou groupes d'actifs constituant les activités abandonnées ;
- Résultat net (perte ou profit) ;
- Les autres composants des éléments conduisant au résultat global (éléments du résultat comptabilisés directement en capitaux propres) ;
- Quote-part dans les autres éléments conduisant au résultat global des entités associées et des co-entités comptabilisées selon la méthode de la mise en équivalence ;
- Résultat global.

Il y a lieu de distinguer en normes IFRS les deux présentations du résultat. Le compte de résultat global (statement of comprehensive income) comprend tous les éléments de résultat y compris ceux imputés directement en capitaux propres. Le compte de résultat proprement dit ou compte de profits et pertes (separate income statement or statement of profit and loss for the period).

Tableau 13 : Eléments de détermination de deux soldes significatifs de gestion

Soldes de gestion	Comptes portés en produits		Comptes portés en charges	
	N°	Intitulé	N°	Intitulé
Valeur ajoutée (compte 133)	70	Ventes	60	Achats et variations de stocks
	71	Subventions d'exploitation	61	Transports
	72	Production immobilisée	62	Services extérieurs A
	73	Variations des stocks de biens et de services produits	63	Services extérieurs B
	75	Autres produits	64	Impôts et taxes
Excédent brut d'exploitation (compte 134)	133	Valeur ajoutée	65	Autres charges
			66	Charges de personnel

IV. ANALYSE COMPAREE DU CREDIT-BAIL ENTRE LE SYSTEME COMPTABLE OHADA ET LE PLAN COMPTABLE DES ETABLISSEMENTS DE CREDIT

IV. 1. Aperçu général de la notion de crédit-bail

Un contrat de crédit-bail est un accord par lequel le bailleur cède au preneur pour une période déterminée, le droit d'utilisation d'un actif en échange d'un paiement ou d'une série de paiements. La norme IAS 17 précise les principes permettant de distinguer les contrats de location générateurs d'un contrôle, appelés contrats de location-financement, des autres contrats appelés contrats de location simple. Elle règlemente l'évaluation et la comptabilisation de chaque type de contrat chez le preneur et chez le bailleur. Elle permet alors d'éviter une comptabilisation non représentative de la réalité économique et traite les types de contrats suivants :

- Le contrat de location-financement ou finance lease ;
- Le contrat de location simple ou operating lease ;
- Le contrat de cession-bail ou lease back.

IV.2. Traitement comptable du crédit-bail en droit comptable OHADA

IV.2.1. Analyse du cadre comptable

Le contrat de crédit-bail apparaît pour l'entreprise « preneur du bien » comme un moyen de financement de ses immobilisations, un substitut de l'emprunt. Le système comptable OHADA traite cette opération comme une acquisition assortie d'un emprunt de même montant. Cette appréhension découle de l'application du principe comptable de la primauté de la substance sur la forme. Les immobilisations relevant des opérations de crédit-bail chez le crédit-preneur sont ainsi intégrées dans le patrimoine de ce dernier et font partie des éléments constitutifs de son potentiel économique de production. L'application de ce principe est prescrite dans la norme IAS17 qui énumère entre autres les différents critères distinctifs du contrat de location-financement.

IV.2.2. Charges annuelles d'amortissement

Les dotations aux amortissements sont régulièrement enregistrées conformément au plan d'amortissement comme les autres actifs amortissables de la même catégorie.

IV.2.3. Enregistrement des redevances

En cours d'exercice, les redevances sont enregistrées au débit du compte de charges 623 intitulé « Redevances de crédit-bail et contrats assimilés ». A la clôture de l'exercice, le retraitement envisagé oblige que ce même compte de charges soit crédité du montant global des redevances payées pour ventilation en charges d'intérêts et en remboursement de l'emprunt.

IV.2.4. Cas des biens de faible valeur

Le retraitement des opérations de crédit-bail est la règle et les cas de non retraitement constituent l'exception. Un allègement des tâches comptables a été recherché dans la non-obligation de retraitement pour les contrats de crédit-bail de faible valeur. Le mode de comptabilisation avec retraitement ne s'impose en fait aux entreprises que pour les immobilisations dont la valeur d'entrée excède 5% du total brut des immobilisations. Les contrats portant sur des biens d'une valeur inférieure à ce seuil sont enregistrés chez le preneur sans retraitement, comme de simples locations. Le bien par ricochet ne figure pas à l'actif et corrélativement, les loyers correspondants sont enregistrés comme tels en charges.

Cependant, le système comptable OHADA apporte une limitation à cette simplification dans le cas où une entreprise utiliserait de nombreux petits matériels en crédit-bail de faible valeur mais dont la valeur globale représenterait plus de 20% des immobilisations brutes utilisées. Dans ce cas précis, le total des loyers correspondants est à ventiler entre intérêts et amortissements économiques des biens, sans compte courant d'un emprunt équivalent.

Le système comptable OHADA ne donne aucune indication concernant le traitement des opérations de crédit-bail chez le bailleur. Cette opération de nature financière trouve des indications d'enregistrement comptable dans le plan comptable des établissements de crédit.

IV.2.5. Application

IV.2.5.1. Données comptables

La société Anonyme MBU a acquis auprès de Amicale Finance S.A le 01/01/N un matériel amortissable en 8 ans moyennant le paiement d'une redevance annuelle de crédit-bail de 15 000 (en milliers de francs CFA) hors taxe durant 5 ans en début d'exercice. Le prix d'achat symbolique de levée d'option est de 1 400. Le taux d'actualisation retenu est de 15% (taux de base de la banque centrale plus deux points) et la TVA au taux en vigueur (19,25%). La juste valeur du matériel est la valeur du marché qui est de 58 520.

IV.2.5.2. Calculs préliminaires et enregistrements

Valeur actualisée des paiements :

$$(15\,000 \times \frac{1 - 1,15^{-5}}{0,15} \times 1,15) + (1\,400 \times 1,15^{-5}) = 58\,520$$

Tableau 14.1 : Amortissement de l'emprunt

Date	Reste à rembourser	Intérêts payés	Remboursements effectués	Montant paiement
1/1/N	58 520		15 000	15 000
1/1/N+1	43 520	6 528	8 472	15 000
1/1/N+2	35 048	5 258	9 742	15 000
1/1/N+3	25 305	3 796	11 204	15 000
1/1/N+4	14 107	1 115	12 885	15 000
31/12/N+5	1 217	183	1 217	1 400
	Total	17 880	58 520	76 400

Tableau 14.2 : Amortissement du matériel

Date	Valeur d'origine	Taux en %	Amortissements		Valeur nette comptable
			Dotation	Cumul	
31/12/N	58 520	12,5	7 315	7 315	51 205
31/12/N+1	58 520	12,5	7 315	14 630	43 890
31/12/N+2	58 520	12,5	7 315	21 945	36 575
31/12/N+3	58 520	12,5	7 315	29 260	29 260
31/12/N+4	58 520	12,5	7 315	36 575	21 945
31/12/N+5	58 520	12,5	7 315	43 890	14 630
31/12/N+6	58 520	12,5	7 315	51 205	7 315
31/12/N+7	58 520	12,5	7 315	58 520	0
			58 520		

- Ecritures comptables au 01/01/N

		01/01/N	
24	Matériel	58 520	
173	Emprunt équiv. Crédit-bail		58 520
	Achat matériel par crédit-bail		
623	Redevances de crédit-bail	15 000	
4451	Etat TVA, récupérable sur immob.	2 887	
52	Banques		17 887
	Versement loyer année 1		

- Ecritures comptables au 31/12/N

		31/12/N	
173	Emprunt équiv. Crédit-bail	15 000	
623	Redevances de crédit-bail		15 000
	Amortissement dette année 1		
6813	Dotations amort. immob. corp.	7 315	
284	Amortissements matériel		7 315
	Dotation aux amortissements mat.		
6722	Intérêts dans loyers crédit-bail mob.	6 528	
1763	Intérêts courus emp. Créd. B.		6 528
	Intérêts exercice N à payer en N+1		

- Ecritures comptables au 01/01/N+1

		01/01/N+1		
1763	Intérêts courus emp. Crédit-bail	6 528		
173	Emprunt équiv. Crédit-bail	8 472		
4451	Etat, TVA récupérable s/ immob.	1 256		
52	Banques		16 256	
	Versement loyer 2 ^e échéance créd.B.			

IV.3. Crédit-bail dans le système comptable des établissements de crédit

Le crédit-bail est une opération de banque et ne peut par conséquent être réalisé à titre de profession habituelle que par les seuls établissements de crédit²². Les établissements de micro-finance agréés sont autorisés à effectuer les opérations de crédit-bail à titre accessoires²³. Sur la base des textes OHADA, la Commission bancaire de l'Afrique Centrale a défini le plan comptable des établissements de micro-finance en s'inspirant du Plan comptable des établissements de crédit²⁴.

IV.3.1. Comptabilisation des opérations de crédit-bail

Les modalités de comptabilisation des opérations de location avec option sont identiques à celles des opérations de crédit-bail. Les opérations de crédit-bail sont comptabilisées aussi bien chez le bailleur que chez le preneur. Les écritures passées dans les comptes de bilan privilégient l'aspect juridique des opérations. Cependant, cette traduction comptable ne donne pas toujours une image fidèle de l'opération. Le principe comptable de prééminence de la réalité sur l'apparence conduit à retracer sa réalité économique dans les comptes d'engagement en hors-bilan, complétant ainsi la traduction comptable qui en est faite au bilan.

²² Au sens de l'article 6 de l'annexe à la Convention du 17 octobre 1992 portant harmonisation de la réglementation bancaire en Afrique Central

²³ Règlement n° 01/02/CEMAC/UMAC/COBAC relatif aux conditions d'exercice et de contrôle de l'activité de micro-finance dans la CEMAC

²⁴ Règlement COBAC EMF-2010/01 du 01/04/2009

IV.3.1.1. Principes de comptabilisation chez le bailleur

Au moment de leur acquisition, les actifs sont inscrits dans les comptes d'immobilisations créés à cet effet suivant leur nature. Tant qu'ils figurent dans le patrimoine, ces actifs sont amortis suivant les règles comptables et fiscales de droit commun. Les dotations aux amortissements et aux provisions se rapportant à ces biens sont portées au compte de charges concernées.

A la levée de l'option, le compte d'immobilisation et ceux des amortissements et provisions sont soldés pour matérialiser la cession et constater le résultat sur cession : Moins-value ou plus-value de cession sur immobilisations affectées au crédit-bail.

En marge des écritures enregistrées dans les comptes de bilan au moment de l'entrée des actifs dans le patrimoine, le bailleur tient une comptabilité dans laquelle l'opération est considérée comme un concours financier octroyé au preneur. Cette traduction comptable se fait dans les comptes hors-bilan en engagements donnés.

- Ecritures comptables au 01/01/N

		01/01/N	
227	Mat et mob affectés au crédit-bail	58 520	
560	Comptes à vue		58 520
	Achat matériel affecté au crédit-bail		
560	Comptes à vue	17 887	
74290	Loyers		15 000
4303	Etat, TVA facturée		2 887
	1 ^{er} échéance loyer matériel		
9941	Cpte général engagement cdt bail.reçu	76 400	
9421	Encours financiers		15 000
9423	Autres engagements		61 400
	Mise en forme crédit-bail (matériel)		

- Ecritures comptables au 31/12/N

		31/12/N	
64292	Dotations aux amort. des immob. (1)	7 315	
2827	Amort mat et mob affect C. B. Dotations amort mat affect c b		7 315
4713	Loyer crédit-bail à recevoir	15 000	
74290	Loyers Loyer courus exercice N		15 000

(1) Compte 642 « Charges sur opérations accessoires »

- Ecritures comptables au 01/01/N+1

		01/01/N	
74290	Loyers	15 000	
4713	Loyer de crédit-bail à recevoir Reprise écriture régularisation 12/N		15 000
560	Comptes à vue	16 256	
74290	Loyers		15 000
4303	Etat, TVA facturée Encaissement 2 ^e échéance crédit-b.		1 256
9421	Encours financiers	15 000	
9941	Cpte général engagt c.b. reçu Régularisation 1 ^e échéance		15 000

IV.3.1.2. Principe de comptabilisation chez le preneur

Le plan comptable des établissements de crédit met l'accent sur l'aspect juridique du crédit-bail. Ainsi, n'étant pas propriétaire de l'actif qu'il a reçu en location-financement, le preneur n'enregistre jusqu'à la levée effective de l'option d'achat, aucune écriture y relative dans les comptes d'immobilisations et d'amortissements ou de provisions. Dès la conclusion du contrat de crédit-bail, le montant global des redevances à acquitter au titre dudit contrat est enregistré dans les comptes hors-bilan en engagements reçus.

Les loyers échus sont intégralement comptabilisés dans le compte 652 intitulé « charges générales d'exploitation ». Lors de la levée de l'option d'achat, le bien est enregistré dans le compte d'immobilisations dont il relève, pour le prix contractuel de cession. Il est amorti conformément aux règles comptables et fiscales de droit commun.

- Ecritures comptables au 01/01/N

		01/01/N	
652	Charges générales d'exploitation	15 000	
4305	Etat, TVA déductible	2 887	
560	Comptes à vue Paiement 1 ^e échéance loyer C.B.		17 887
9942	Cpte gl engagt crédit-bail donnés	61 400	
941	Redev. crdtbail restant à courir Redevances à courir		61 400

- Ecritures comptables au 01/01/N+1

		01/01/N+1	
652	Charges générales d'exploitation	15 000	
4305	Etat, TVA déductible	2 887	
560	Comptes à vue Paiement 1 ^e échéance loyer C.B.		17 887
941	Redev. crdt bail restant à courir	15 000	
9942	Cpte gl engagt crédit-bail donnés 2 ^e échéance loyer crédit- bail mat.		15 000

IV.4. Conséquences de la comptabilisation des biens en crédit-bail

L'analyse du dispositif juridique du plan comptable des établissements de crédit permet de mettre en relief le non respect du principe de la prééminence de la substance sur la forme dans les opérations de crédit bail. Il convient aussi de noter l'absence de prise en compte des dispositions du système comptable OHADA en matière de crédit-bail pour une meilleure intégration juridique et économique. Ce mécanisme de comptabilité conduit à la publication des informations non fiables et non pertinentes issues de la comptabilité du bailleur qui enregistre dans ses actifs

les mêmes biens objet du contrat à l'instar du preneur en droit comptable OHADA. De plus, il convient de relever l'usage du compte 652 « charges générales d'exploitation » du PCEMF chez le preneur au lieu du compte 623 « redevances de crédit-bail » préconisé dans le plan comptable OHADA. Le preneur généralement relève du droit comptable OHADA et non du PCEMF.

Les analyses démontrent que le système comptable OHADA n'a donné aucune indication concernant le traitement comptable du crédit-bail chez le bailleur. Le plan comptable des établissements de micro-finance s'est intéressé aux différents aspects juridiques tant chez le bailleur que chez le preneur au détriment de l'appréciation des réalités économiques pourtant mentionnées en droit comptable OHADA.

Les trois plans comptables impliqués (OHADA, Etablissements de crédits et Etablissements de micro-finance) ne sont pas harmonisés. Ce qui conduit en matière de crédit-bail de noter une double comptabilisation du même bien dans deux patrimoines distincts. Il convient de corriger les dispositions concernées eu égard aux prescriptions de la norme IAS 17 par suppression de l'enregistrement des biens concernés dans les actifs du crédit-bailleur.

V. NECESSITES DE CONVERGENCE VERS LES NORMES IFRS

V.1. Objectifs visés par la conversion

Les évaluations comptables dépendent des règles de chaque pays. Ceci influence l'interprétation des informations au-delà des frontières et aux gouvernements qui sans cesse créent des zones de libre échange. Plusieurs causes ont incité les pays industrialisés à établir des normes de présentation des comptes parmi lesquelles nous pouvons retenir les éléments prédominants tels que le développement des marchés financiers, le recours croissant des entreprises aux sources de financement externes et l'internationalisation des activités ;

Le souci d'harmonisation et d'uniformisation des règles et pratiques comptables s'est dégagé comme une nécessité sur le plan mondial. Les principaux enjeux de

l'harmonisation comptable internationale sont analysés dans les trois rubriques suivantes :

V.1.1. Recherche de l'efficience dans les transactions internationales

Les sociétés multinationales du fait de leur installation dans plusieurs régions voire pays utilisent des référentiels comptables distincts pour l'établissement des comptes individuels obéissant ainsi à la législation locale. Les particularités saillantes ci-après peuvent être relevées :

- Les comptes consolidés sont élaborés conformément aux normes du pays de la société mère pour les besoins du marché des capitaux suivant les normes comptables internationales ;
- Les comptes individuels des sociétés (filiales) établis selon les règles comptables locales et ayant essentiellement un but fiscal suivant chaque pays.

La nécessité de se conformer aux exigences nationales voire sous-régionales accroît de façon significative les coûts correspondants supportés par l'entreprise. Les avantages issus de cette efficience entraînent un meilleur contrôle de l'application des règles de fiscalité des entreprises ainsi qu'une surveillance facile des comptabilités par les professionnels.

V.1.2. Uniformisation de l'interprétation des informations financières

L'une des tâches aussi importante de la comptabilité financière est de fournir des informations fiables concernant la situation économique et financière des agents économiques. Ceci reste un facteur de fiabilité des informations pour les actionnaires et les investisseurs potentiels. La recherche de l'homogénéité des systèmes comptables semble être une volonté d'uniformisation des conditions de mise en œuvre de la concurrence entre pays voire entre les agents économiques. Les règles et les méthodes comptables identiques permettent aux différents agents économiques d'élaborer les états financiers sous le même référentiel afin de faciliter l'interprétation des informations comptables. De plus, la comparaison

des données d'un exercice à l'autre voire entre les entreprises d'un même secteur d'activité constitue un atout pour tout investisseur suffisamment informé. La recherche de la standardisation des règles comptables conduit à une lecture aisée des comptes par les tiers (banquiers, investisseurs, personnel, statisticiens...).

V.1.3. Accès équitable aux marchés financiers internationaux

Les règles comptables ont évolué dans le temps pour répondre aux besoins toujours croissant des agents économiques tout en prenant en considération les facteurs liés à l'environnement social et aux influences culturelles et économiques de chaque pays.

Il est évident de constater que l'hétérogénéité des priorités et des objectifs poursuivis par la comptabilité financière entre différents pays représente un obstacle à l'accès aux marchés internationaux des capitaux. Il se dégage dès lors une dichotomie dans les approches. Dans certains pays, l'établissement des comptes obéit beaucoup plus aux préoccupations d'ordre fiscal alors que dans d'autres pays, l'objectif principal est de disposer des informations fiables pour les marchés financiers.

Dans la première approche, on entrevoit facilement un système comptable dominé par le principe comptable de prudence et le choix des méthodes ou options minimisant le résultat. Par contre, dans la seconde approche, les entreprises sont incitées à opérer des choix qui accroissent la rentabilité apparente. Même si les entreprises ne sont pas tenues d'établir les comptes pour des exigences boursières, elles sont, du fait de la réalité économique tenues de produire les comptes pour répondre aux exigences des partenaires sociaux.

V.2. Structure régionale d'animation et d'encadrement

Il est un fait certain et indéniable de reconnaître au système comptable OHADA le mérite des apports contribuant à l'obtention de l'information financière. Il convient cependant de relever que l'acte uniforme relatif au droit comptable OHADA n'a pas prévu les superstructures d'accompagnement chargées de résoudre les

problèmes affectant toute structure fonctionnelle dans les différents aspects suivants :

- Interprétation des textes légaux et mise à jour permanente eu égard aux législations internationales ;
- Orientation des praticiens comptables et des auditeurs pour certains aspects contradictoires contenus dans les textes ;
- Suivi et adaptation des dispositions comptables régionales aux évolutions de la normalisation comptable internationale.

Néanmoins, au niveau des deux sous-régions obéissant chacune à une communauté économique distincte l'une de l'autre, nous pouvons relever les efforts de commencement de normalisation par la mise en place des structures œuvrant en rangs dispersés sans aucune structure de coordination. Dans l'UEMOA, nous notons l'ordre des experts-comptables et des comptables agréés par pays, les centres de gestion agréés par pays, un guichet spécialisé pour le dépôt unique des états financiers, le conseil comptable ouest africain pour les travaux de normalisation et un organe communautaire de coordination de l'activité des ordres des experts-comptables et des comptables agréés. Dans l'espace géographique OHADA, Il n'existe aucune structure de coordination au niveau sous-régional en comptabilité. Nous notons aussi une absence de coordination entre les pays pour ce qui concerne la normalisation comptable au niveau sous-régional voire international. Les organisations professionnelles de la comptabilité telle que les ordres des experts-comptables existent mais n'interviennent véritablement pas de manière sensible et visible dans les études visant la normalisation de la comptabilité.

La prise en compte de ces différents facteurs permettra son adaptation en fonction de l'évolution de l'environnement comptable, économique et financier largement influencé par les normes comptables internationales. Ce dispositif normatif et technique peut être calqué sur la structure existante au niveau de l'Union européenne. Les structures nationales seront ainsi chargées de transposer les normes IAS/IFRS dans chaque législation nationale par le truchement des

directives (Autorité des normes comptables en France par exemple). A contrario, il serait judicieux de procéder à l'adoption desdites normes.

V.3. Organismes professionnels nationaux

Les organisations professionnelles nationales à l'instar des ordres des experts-comptables devraient s'impliquer davantage dans le processus de normalisation sous-régionale. Ce sont en fait ces professionnels qui sont au quotidien confrontés aux difficultés de tout ordre rencontrées par les agents économiques tant dans la tenue des comptes que dans l'élaboration des états financiers. Leur implication devrait en fait constituer une source d'étude et de proposition dans le processus d'harmonisation comptable au niveau régional voire international. Les structures régionales OHADA devraient intégrer de manière efficiente, les organismes professionnels nationaux avec une cellule éventuelle de coordination des activités.

CONCLUSION DE LA DEUXIEME PARTIE

En définitive, nous pouvons retenir les faits majeurs découlant de ces analyses en mentionnant le degré de divergence élevé entre le système comptable OHADA et les normes IAS/IFRS. Ces dispositions conceptuelles insuffisamment définies dans l'acte uniforme portant sur l'organisation des comptabilités des sociétés dans l'espace OHADA entraînent des pratiques comptables distinctes d'une organisation à l'autre.

Le système comptable OHADA depuis son entrée en vigueur en 2001 n'a jamais connu une quelconque modification ou mise à jour. L'état statique de ce droit comptable ne peut dès lors favoriser une comparaison utile avec les normes comptables internationales régulièrement mises à jour. Ceci est dû en partie à l'absence des structures chargées de la mise à jour des législations comptables et de coordination au niveau national voire régional. La mise à jour de ce référentiel comptable prenant en compte l'évolution des tissus économiques et juridiques de l'environnement international ne s'est pas encore réalisée.

CONCLUSION GENERALE

CONCLUSION GENERALE

Au terme de notre étude, nous pouvons déjà répondre aux préoccupations ayant constitué l'objet de notre travail. Le sujet de recherche intitulé, « **PROPOSITION DE CONVERGENCE DU REFERENTIEL COMPTABLE OHADA VERS LES NORMES IFRS : CAS DES IMMOBILISATIONS ET AUTRES DISPOSITIONS ESSENTIELLES** » donne ipso facto l'idée que ce système comptable s'inscrit davantage dans une perspective de convergence vers les normes internationales. La méthodologie adoptée a permis de procéder à une étude dichotomique.

Au départ, l'étude a permis de faire le point sur l'appréhension et le traitement des actifs immobilisés dans les deux référentiels comptables. De cette partie première contenant une étude de cas pratique d'une entreprise nouvellement créée, les impacts tant comptables que fiscaux ont été relevés. Ces indices ont contribué à étayer davantage l'intérêt de la mise en œuvre des dispositifs normatifs internationaux. La deuxième partie quant à elle a permis d'aboutir sur les analyses critiques appuyées par des exemples illustratifs de certaines dispositions contenues dans le droit comptable OHADA en relation avec l'évolution du tissu économique de la sous-région. Mais cette approche s'est inspirée davantage des influences découlant des normes comptables internationales qui de nos jours sont incontournables.

Sur le plan international, on note la prédominance du modèle comptable anglo-saxon représenté par les US-GAAP et surtout l'influence des travaux de l'International Accounting Standards Board. L'irréversible ascension des normes IFRS au cours de cette décennie en fait aujourd'hui le référentiel normatif international de base vers lequel tous les pays convergent. Dans cette dynamique, l'Afrique noire francophone en majorité a mis en application depuis le 1^{er} janvier 2001, un nouveau référentiel comptable dénommée Système comptable OHADA. La particularité de ce nouveau dispositif tient au fait qu'il est issu du modèle continental largement orienté vers la macro-économie. Les influences anglo-saxonnes y sont intégrées dans une moindre mesure en plus des réalités africaines. Cette particularité a permis de procéder au positionnement du système comptable OHADA par rapport aux normes IAS/IFRS en ce qui concerne les

immobilisations et les autres dispositions étudiées. Malgré les acquis, l'harmonisation comptable à l'échelle internationale est encore un processus dynamique dans la mesure où la dichotomie entre le modèle continental et le modèle anglo-saxon, en plus du développement des nouveaux instruments financiers, restent encore des réalités certaines. Pour les référentiels comptables périphériques comme le système comptable OHADA, le problème est d'abord celui du positionnement par rapport à ces deux modèles dominants.

La principale conclusion à laquelle l'analyse nous conduit est que le Système comptable OHADA apparaît au stade actuel non pas comme un référentiel dominé, mais bien comme un cadre qui tend à réconcilier les deux modèles comptables dominants. Cette conclusion reste toutefois tributaire de l'approche méthodologique ayant consisté à analyser les référentiels comptables dans leurs cadres conceptuels et non les pratiques comptables dans leurs mises en œuvre. Sans doute, l'orientation de l'analyse vers cette deuxième approche pourrait être une étape nécessaire pour le renforcement de la conclusion mise en évidence.

Les organes compétents en matière de législation comptable dans l'espace OHADA devraient prendre en considération les observations et analyses menées afin d'améliorer l'uniformisation des traitements comptables qui se veut un modèle de référence dans les Etats-parties. Ainsi, la comptabilité pourra véritablement jouer son rôle comme instrument indispensable de gestion au service des entreprises en même temps qu'un outil de collecte des données pour les analyses macro-économiques. Ces structures sous-régionales que nous avons préconisées pourront être calquées sur celles qui œuvrent dans le processus de la normalisation comptable au niveau de l'Union Européenne.

ANNEXES

- ANNEXE 1.1 : Retraitement du contenu du compte 20 «Charges immobilisées»
- ANNEXE 1.2 : Retraitement du contenu de l'actif immobilisé
- ANNEXE 1.3 : Rubriques et articles impactés par les normes IFRS
- ANNEXE 2.1. : Etats financiers issus du référentiel comptable OHADA (2010)
- ANNEXE 2.2. : Etats financiers issus du référentiel comptable OHADA (2011)
- ANNEXE 3.1. : Etats financiers issus du référentiel comptable IFRS (2010)
- ANNEXE 3.2. : Etats financiers issus du référentiel comptable IFRS (2011)
- ANNEXE 4.1. : Décret portant réévaluation des immobilisations en République
du Cameroun
- ANNEXE 4.2. : Réflexion sur la réévaluation (article de la Revue Comptabilité
et Gestion).....
- ANNEXE 5 : Extrait du plan comptable des EMF.....

ANNEXE 1.1 :

Retraitement du contenu du compte 20 intitulé **Charges immobilisées**

Subdivision actuelle		Observations
201	Frais d'établissement	Eléments constituant des actifs fictifs à enregistrer en charges (comptes à supprimer dans la nomenclature des comptes)
2011	Frais de constitution	
2012	Frais de prospection	
2013	Frais de publicité et de lancement	
2014	Frais de fonctionnement antérieurs au démarrage	
2015	Frais de modification du capital	
2016	Frais d'entrée à la bourse	
2017	Frais de restructuration	
2018	Frais divers d'établissement	
202	Charges à répartir sur plusieurs exercices	Usage du compte 4746 Au coût d'achat En compte de résultat Usage du compte 4746 (1)
2021	Charges différées	
2022	Frais d'acquisition d'immobilisation	
2026	Frais d'émission des emprunts	
2028	Charges à étaler	
206	Primes de remboursement des obligations	Usage des sous-comptes 1619 à créer (2)
2061	Obligations ordinaires	
2062	Obligations convertibles	
2068	Autres emprunts obligataires	

(2). Compte 47 « Débiteurs et créditeurs divers »

Compte 4746 intitulé « Répartition périodique des charges »

(2) Sous-comptes à créer

1619 Primes de remboursement des obligations

16191 Primes de remboursement des emprunts obligataires ordinaires

16192 Primes de remboursement des emprunts obligataires convertibles

16198 Primes de remboursement des autres emprunts obligataires

ANNEXE 1.2. :**Retraitement du contenu de l'actif immobilisé (classement par nature et par utilité)**

Rubrique		Compte	
		N°	Intitulé
Immobilisations non courantes nécessaires à l'exploitation	Incorporelles	2111	Frais de développement
		2112	Brevets, licences, concessions et droits similaires
		2113	Logiciels
		2114	Marques
		2115	Fonds commercial
		2116	Droit au bail
		2117	Investissements de création
		2118	Autres droits et valeurs incorporelles
		2119	Immobilisations incorporelles en cours
		21191	Frais de développement
		21193	Logiciels
		21198	Autres droits et valeurs incorporels
	Corporelles	221	Terrains
		231	Bâtiments, installations techniques et agencements
		241	Matériel
Financières	251	Avances et acomptes versés sur immobilisations	
	261	Titres de participation	
	271	Autres immobilisations financières	

Contenu de l'actif immobilisé (suite)

Rubrique		Compte	
		N°	Intitulé
Autres Immobilisations non courantes	Incorporelles	2121	Frais de développement
		2122	Brevets, licences, concessions et droits similaires
		2123	Logiciels
		2124	Marques
		2125	Fonds commercial
		2126	Droit au bail
		2127	Investissements de création
		2128	Autres droits et valeurs incorporelles
		2129	Immobilisations incorporelles en cours
		21291	Frais de développement
		21293	Logiciels
		21298	Autres droits et valeurs incorporels
	Corporelles	222	Terrains
		232	Bâtiments, installations techniques et agencements
		242	Matériel
Financières	252	Avances et acomptes versés sur immobilisations	
	262	Titres de participation	
	272	Autres immobilisations financières	

ANNEXE 1.3. :

Rubriques et articles du droit comptable OHADA et PCEMF impactés par les normes IFRS

Rubriques et articles	Normes IFRS concernées
Compte 20 « Charges immobilisées » voir retraitement du contenu du compte 20 en annexe 1	Norme IAS 38 : Immobilisations incorporelles
Compte 21 « Immobilisations incorporelles » voir éléments comparatifs des immobilisations incorporelles en tableau 3	Norme IAS 38 :
Comptes des immobilisations corporelles voir retraitement du contenu de l'actif immobilisé en annexe 2	Normes IAS 16 : Immobilisations corporelles IAS 40 : Immeubles de placement IAS 41 : Agriculture IFRS 5 : Actifs non courants destinés à être cédés et abandon d'activités
Compte 60 « Achats et variations des stocks » Compte 61 « Transports » Prise en considération des frais accessoires dans la formation du coût d'achat	Norme IAS 2 : Stocks
Compte 773 « Escomptes obtenus » Prise en considération de l'escompte obtenu dans la formation du prix d'achat	Norme IAS 2
Compte 2022 « Frais d'acquisition des immobilisations » Prise en considération des frais accessoires dans la formation du coût d'acquisition des immobilisations	Norme IAS 2
Compte 82 « Produits des cessions d'immobilisations »	Norme IAS 16

Compte 81 « Valeurs comptables des cessions d'immobilisations »	
Article 54 de l'Acte uniforme précisant les modalités d'enregistrement des écarts de conversion	Norme IAS 21 : Effets des variations des cours des monnaies étrangères
Compte 194 « Provisions pour pertes de change » Compte 478 « Ecart de conversion Actif » Compte 479 « Ecart de conversion Passif » Compte 499 « Risques provisionnés » Compte 599 « Risques provisionnés à caractère financier »	Normes IAS 21
Chapitre 6 : du droit comptable OHADA portant sur les opérations et problèmes spécifiques Section 2 portant sur la comptabilisation des opérations de crédit-bail (chez le preneur)	Norme IAS 17 : Contrats de location
Chapitre 6 du plan comptable des établissements de micro-finance portant sur le traitement comptable des opérations de crédit-bail	Norme IAS 17

ANNEXE 2.1. : Etats financiers issus du référentiel comptable OHADA 2010

- Balance générale
- Bilan
- Compte de résultat
- Tableau financier des ressources et des emplois
- Etats des immobilisations et des amortissements

Balance des comptes

GRANIT HOTEL (OHADA)

Complète

Période du 01/01/10
au 31/12/10
Tenue de compte : C

Comptabilité 100 13.00

Date de tir 24/07/12 à 17:14:52

Page : 1

Numéro de compte	Intitulé des comptes	Mouvements au 31/12/		Mouvements		Soldes cumulés	
		Débit	Crédit	Débit	Crédit	Débit	Crédit
10100000	CAPITAL SOCIAL				10.000.000		10.000.000
16000000	EMPRUNTS ET DETTES			10.750.000	295.000.000		284.250.000
20100000	FRAIS D'ETABLISSEMENT			3.500.000	875.000	2.625.000	
21300000	LOGICIELS			4.500.000		4.500.000	
22300000	TERRAINS BATIS			30.175.000		30.175.000	
23230000	BATIMENTS ADMINISTRA			174.150.000		174.150.000	
24130000	MATERIELS COMMERCIAL			2.500.000		2.500.000	
24200000	MATERIEL D'EXPLOITATI			35.000.000		35.000.000	
24400000	MATERIEL ET MOBILI			4.500.000		4.500.000	
24510000	MATERIEL DE TRANSPO			16.050.000		16.050.000	
28130000	AMORTISSEMENTS LOGI				1.500.000		1.500.000
28310000	Amort bâtiments				8.708.000		8.708.000
28410000	AMORTISSEMENTS MAT				6.149.000		6.149.000
28450000	AMORTISSEMENT MATER				4.013.000		4.013.000
31110100	STOCK EAU MINERAL			5.600		5.600	
31110200	STOCK JUS P.M			18.300		18.300	
31110300	STOCKS JUS GRAND M			35.600		35.600	
31110400	STOCKS BIERRE PETIT			68.850		68.850	
31110500	STOCKS BIERRE GRAND			75.600		75.600	
31110600	STOCKS VIN ROUGE			60.000		60.000	
31110700	STOCKS LIQUEURS			200.000		200.000	
40110100	FOURNISSEURS DIVERS			71.639	190.869		119.230
40940000	FOURNISSEUR EMBALL			99.000	99.000		
41100010	CLIENTS DIVERS			31.715.583	25.519.150	6.196.433	
41100200	CLIENT P. D. G			76.600	76.600		
42200000	REMUNERATIONDUE AU			1.977.700	1.977.700		
43100000	C.N.P.S			226.800	226.800		
43110000	PRESTATIONS FAMILIAL			112.000	112.000		
43120000	ACCIDENT DE TRAVAIL			2.800	28.000		25.200
43130000	PENSION DE VIEILLESSE			112.000	112.000		
44100000	Etat IS				345.505		345.505
44410000	ACOMPTE I.S			101.800		101.800	
44420000	T.V.A.FACTUREE			4.938.839	6.132.123		1.193.284
44450000	RETENUE SUR SALAIRE			5.670	6.300		630
44520000	ETAT TVA RECUPERABL			11.012.812		11.012.812	
44540000	ETAT TVA RECUPERABL			1.472.625		1.472.625	
44720000	CREDIT FONCIER			50.400	56.000		5.600
46210000	COMPTES COURANTS D				17.250.000		17.250.000
48120000	FOURNISSEUR INVEST			88.357.125	98.357.125		10.000.000
52110000	BANQUES			136.064.000	111.202.969	24.861.031	
57110000	CAISSE PRINCIPALE			42.036.116	35.958.867	6.077.249	
58510000	MOUVEMENTS DE FOND			13.910.000	13.910.000		
60110100	ACHATS EAU MINERALE			159.930	5.600	154.330	
60110200	ACHAT JUS PETIT MODE			504.444		504.444	
60110300	ACHATS JUS GRAND MO			494.582	35.600	458.982	
60110400	ACHATS BIERRE PETIT			684.475	68.850	615.625	
60110500	ACHATS BIERRE GRAND			1.992.353	75.600	1.916.753	
60110600	ACHATS VIN ROUGE			86.100	60.000	26.100	
60110700	ACHATS LIQUEURS			499.495	200.000	299.495	
60110800	ACHAT OEUFS ET BOUL			171.665		171.665	
60210000	MATIERES ET FOURNIT			50.400		50.400	
60212000	FOURNITURE D'HOTEL			613.700		613.700	
60410000	MATIERES COSOMMABL			132.150		132.150	
A reporter				619.321.753	638.251.658		18.929.905

Balance des comptes

GRANIT HOTEL (OHADA)

Complète

Période du 01/01/10
au 31/12/10
Tenue de compte : C

Comptabilité 100 13.00

Date de tir: 24/07/12 à 17:14:57

Page : 2

Numéro de compte	Intitulé des comptes	Mouvements au 31/12/		Mouvements		Soldes cumulés	
		Débit	Crédit	Débit	Crédit	Débit	Crédit
	Report			619.321.753	638.251.658		18.929.905
60470000	FOURNITURE DE BUREAU			35.775		35.775	
60510000	FOURNITURE NON STO			466.268		466.268	
60520000	ELECTRICITE			1.423.581		1.423.581	
60540000	PRODUIT D'ENTRETIEN			134.150		134.150	
60550000	FOURNITURES DE BURE			43.883		43.883	
60560000	ACHAT PETIT MATERIEL			2.808.671		2.808.671	
60570000	ACHAT ETUDES ET PRE			54.160		54.160	
60820000	ACHAT EMANLLAGES			99.000		99.000	
62710000	ANNONCES INSERTIONS			1.500.000		1.500.000	
62880000	AUTRES FRAIS DE TLEC			179.380		179.380	
63150000	COMMISSIONS BANCAIRE			57.380		57.380	
63180000	FRAIS DE TENUE DE CO			77.748		77.748	
63250000	HONORAIRES ET APPOI			3.847.100		3.847.100	
63280000	DIVERS FRAIS			2.847.752		2.847.752	
64030000	CREDIT FONCIER PATR			24.000		24.000	
64035000	FOND NAT EMPLOI			16.000		16.000	
64120000	PATENTES ET LICENCE			172.600		172.600	
64180000	AUTRES IMPOTS ET TAX			240.000		240.000	
64610000	DROITS D'ENREGISTRE			720.000		720.000	
66010000	SALAIRE ET APPOITEME			5.349.487		5.349.487	
66310000	INDEMNITE DE TRANSP			400.000		400.000	
66420000	CHARGES SOCIALES PA			252.000		252.000	
67110000	INTERETS DES EMPRUN			11.500.000		11.500.000	
68000000	DOTATIONS AUX AMORT			20.370.000		20.370.000	
68110000	DOTATION AMORT CHA			875.000		875.000	
70110100	VENTE EAU MINERALE				256.370		256.370
70110200	VENTE JUS PETIT MODE				763.530		763.530
70110300	VENTE JUS GRAND MOD				965.190		965.190
70110400	VENTE BIERRE PETIT M				880.730		880.730
70110500	VENTE BIERRE GRAND				3.130.520		3.130.520
70110600	VENTE VIN ROUGE				334.800		334.800
70110700	VENTE LIQUEURS				715.200		715.200
70110800	VENTE PRODUITS DIVE				160.125		160.125
70210000	RESTAURATION ET CAFE				3.505.450		3.505.450
70610000	HEBERGEMENT				20.697.620		20.697.620
78100000	TRANSFERT DE CHARG				3.500.000		3.500.000
89500000	IMPOT MINIMUN FORFAI			345.505		345.505	
	Totaux comptes de bilan			614.277.964	637.806.008		23.528.044
	Totaux comptes de gestion			58.883.229	35.355.185	23.528.044	
	Totaux de la balance			673.161.193	673.161.193		

Désignation de l'entreprise **GRANIT HOTEL SARL (OHADA)****BILAN - ACTIF**Adresse **BEEDI CARREFOUR HAUTE TENSION**Numéro d'identification **M080700034146S**Exercice clos le : **31/12/2010** Durée (en mois) **12**

Réf.	ACTIF	Ligne	Exercice N			Exercice N-1
			Brut	Amortissements Provisions	Net	Net
	ACTIF IMMOBILISE (I)	01				
AA	Charges Immobilisées	02	2 625 000		2 625 000	
AX	Frais d'Etablissement	03	2 625 000		2 625 000	
AY	Charges à Répartir	04				
AC	Primes de Remboursement des Obligations	05				
AD	Immobilisations Incorporelles	06	4 500 000	1 500 000	3 000 000	
AE	Frais de Recherche et de Développement	07				
AF	Brevets, Licences, Logiciels	08	4 500 000	1 500 000	3 000 000	
AG	Fonds Commercial	09				
AH	Autres Immobilisations Incorporelles	10				
AI	Immobilisations Corporelles	11	262 375 000	18 870 000	243 505 000	
AJ	Terrains	12	30 175 000		30 175 000	
AK	Bâtiments	13	174 150 000	8 708 000	165 442 000	
AL	Installations et Agencements	14				
AM	Matériels	15	42 000 000	6 149 000	35 851 000	
AN	Matériels de Transport	16	16 050 000	4 013 000	12 037 000	
AP	Avances et Acomptes versés sur Immobilisations	17				
AQ	Immobilisations Financières	18				
AR	Titres de Participation	19				
AS	Autres Immobilisations Financières	20				
AW	(1) dont H.A.O. : Brut	21				
	Net	22				
AZ	TOTAL ACTIF IMMOBILISE (I)	23	289 500 000	20 370 000	249 130 000	
	ACTIF CIRCULANT	24				
BA	Actif circulant H.A.O.	25				
BB	Stocks	26	463 950		463 950	
BC	Marchandises	27	463 950		463 950	
BD	Matières Premières et Autres Approvisionnements	28				
BE	En-cours	29				
BF	Produits Fabriqués	30				
BG	Créances et Emplois Assimilés	31	18 783 670		18 783 670	
BH	Fournisseurs, Avances versées	32				
BI	Clients	33	6 196 433		6 196 433	
BJ	Autres Créances	34	12 587 237		12 587 237	
BK	TOTAL ACTIF CIRCULANT (II)	35	19 247 620		19 247 620	
	TRESORERIE ACTIF	36	30 938 280		30 938 280	
BQ	Titres de Placement	37				
BR	Valeurs à Encaisser	38				
BS	Banques, Chèques postaux, Caisse	39	30 938 280		30 938 280	
BT	TOTAL TRESORERIE - ACTIF (III)	40	30 938 280		30 938 280	
BU	Ecarts de Conversion - Actif (IV) (Perte probable de change)	41				
BZ	TOTAL GENERAL (I+II+III+IV)	42	319 685 900	20 370 000	299 315 900	

Désignation de l'entreprise **GRANIT HOTEL SARL (OHADA)****BILAN - PASSIF**Adresse **BEEDI CARREFOUR HAUTE TENSION**Numéro d'identification **M080700034146S** Exercice clos le : **31/12/2010**Durée (en mois) **12**

Réf.	PASSIF (Avant répartition)	Ligne	Exercice N	Exercice N-1
	CAPITAUX PROPRES ET RESSOURCES ASSIMILEES	01		
CA	Capital	02	10 000 000	
CB	Actionnaires Capital non Appelé	03		
CC	Primes et Réserves	04		
CD	Primes d'Apports, d'Emissions, de Fusion	05		
CE	Ecart de Réévaluation	06		
CF	Réserves Indisponibles	07		
CG	Réserves Libres	08		
CH	Report à Nouveau (+ ou -)	09		
CI	Résultat Net de l'Exercice (Bénéfice + ou Perte -)	10	-23 873 549	
CK	Autres Capitaux Propres	11		
CL	Subventions d'Investissement	12		
CM	Provisions Réglementées et Fonds Assimilés	13		
CP	TOTAL CAPITAUX PROPRES (I)	14	-13 873 549	
	DETTES FINANCIERES ET RESSOURCES ASSIMILEES (1)	15		
DA	Emprunts	16	284 250 000	
DB	Dettes de Crédit-bail et Contrats Assimilés	17		
DC	Dettes Financières Diverses	18		
DD	Provisions Financières pour Risques et Charges	19		
DE	(1) dont H.A.O. :	20		
DF	TOTAL DETTES FINANCIERES (II)	21	284 250 000	
DG	TOTAL RESSOURCES STABLES (I+II)	22	270 376 451	
	PASSIF CIRCULANT	23		
DH	Dettes Circulantes H.A.O. et Ressources Assimilées	24	10 000 000	
DI	Clients, Avances reçues	25		
DJ	Fournisseurs d'Exploitation	26	119 230	
DK	Dettes Fiscales	27	1 545 019	
DL	Dettes Sociales	28	25 200	
DM	Autres Dettes	29	17 250 000	
DN	Risques Provisionnés	30		
DP	TOTAL PASSIF CIRCULANT (III)	31	28 939 449	
	TRESORERIE - PASSIF	32		
DQ	Banques, Crédits d'Escompte	33		
DR	Banques, Crédits de Trésorerie	34		
DS	Banques, Découverts	35		
DT	TOTAL TRESORERIE - PASSIF (IV)	36		
DU	Ecart de Conversion - Passif (V) (Gain probable de change)	37		
DZ	TOTAL GENERAL (I+II+III+IV+V)	38	299 315 900	

Désignation de l'entreprise **GRANIT HOTEL SARL (OHADA)**
 Adresse **BEDI CARREFOUR HAUTE TENSION**
 Numéro d'identification **M080700034146S** Exercice clos le : **31/12/2010** Durée (en mois) **12**

COMPTE DE RESULTAT : CHARGES				
Réf.	Rubriques	Ligne	Exercice N	Exercice N-1
	ACTIVITE D'EXPLOITATION	01		
RA	Achats de Marchandises	02	4 147 394	
RB	- Variation de Stocks (- ou +)	03		
	<i>(Marge Brute sur Marchandises voir TB)</i>	04		
RC	Achats de Matières Premières et Fournitures Liées	05	664 100	
RD	- Variation de Stocks (- ou +)	06		
	<i>(Marge Brute sur Matières voir TG)</i>	07		
RE	Autres Achats	08	5 197 638	
RH	- Variation de Stocks (- ou +)	09		
RI	Transports	10		
RJ	Services Extérieurs	11	8 509 360	
RK	Impôts et Taxes	12	1 172 600	
RL	Autres Charges	13		
	<i>(Valeur Ajoutée voir TN)</i>	14		
RP	Charges de Personnel (1)	15	6 001 487	
	(1) Dont Personnel Extérieur	16		
RQ	<i>(Excédent Brut d'Exploitation voir TQ)</i>	17		
RS	Dotations aux Amortissements et aux Provisions	18	21 245 000	
RW	TOTAL DES CHARGES D'EXPLOITATION	19	46 937 579	
	<i>(Résultat d'Exploitation voir TX)</i>	20		
	ACTIVITE FINANCIERE	21		
SA	Frais Financiers	22	11 500 000	
SC	Perles de Changes	23		
SD	Dotations aux Amortissements et aux Provisions	24		
SF	TOTAL DES CHARGES FINANCIERES	25	11 500 000	
	<i>(Résultat Financier voir UG)</i>	26		
SH	TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRES	27	58 437 579	
	<i>(Résultat des Activités Ordinaires voir UI)</i>	28		
	HORS ACTIVITES ORDINAIRES (H.A.O.)	29		
SK	Valeurs Comptables de Cessions d'Immobilisations	30		
SL	Charges H.A.O.	31		
SM	Dotations H.A.O.	32		
SO	TOTAL DES CHARGES H.A.O.	33		
	<i>(Résultat H.A.O. voir UP)</i>	34		
SQ	Participation des Travailleurs	35		
SR	Impôts sur le Résultat	36	345 505	
SS	TOTAL PARTICIPATION ET IMPOTS	37	345 505	
ST	TOTAL GENERAL DES CHARGES	38	58 783 084	
DU	<i>(Résultat Net voir UZ)</i>	39		

Désignation de l'entreprise GRANIT HOTEL SARL (OHADA)

Adresse BEDI CARREFOUR HAUTE TENSION

Numéro d'identification M080700034146S

Exercice clos le : 31/12/2010

Durée (en mois) 12

COMPTE DE RESULTAT : PRODUITS						
Réf.	Rubriques			Libre	Exercice N	Exercice N-1
	ACTIVITE D'EXPLOITATION			01		
TA	Ventes de Marchandises			02	7 206 465	
TB	MARGE BRUTE SUR MARCHANDISES 3 059 071			03		
TC	Ventes de Produits Fabriqués			04	3 505 450	
TD	Travaux, Services vendus			05	20 697 620	
TE	Production Stockée (ou Déstockage) (+ ou -)			06		
TF	Production Immobilisée			07		
TG	MARGE BRUTE SUR MATIERES 23 538 970			08		
TH	Produits Accessoires			09		
TI	CHIFFRE D'AFFAIRES (1) (TA + TC + TD + TH) 31 409 535			10		
TJ	(1) Dont à l'Exportation			11		
TK	Subventions d'Exploitation			12		
TL	Autres Produits			13		
TN	VALEUR AJOUTEE 11 718 443			14		
TQ	EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION 5 716 956			15		
TS	Reprises de Provisions			16		
TT	Transfert de Charges			17	3 500 000	
TW	TOTAL PRODUITS D'EXPLOITATION			18	34 909 535	
TX	RESULTAT D'EXPLOITATION Bénéfice (+) ; Perte (-) -12 028 044			19		
	ACTIVITE FINANCIERE			20		
UA	Revenus Financiers			21		
UC	Gains de Change			22		
UD	Reprises de Provisions			23		
UE	Transfert de Charges			24		
UF	TOTAL DES PRODUITS FINANCIERS			25		
UG	RESULTAT FINANCIER (+ ou -) -11 500 000			26		
UH	TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES ORDINAIRES			27	34 909 535	
UI	RESULTAT des Activités Ordinaires (1) (+ ou -) -23 528 044			28		
UJ	(1) Dont Impôts Correspondant 345 505			29		
	HORS ACTIVITES ORDINAIRES (H.A.O.)			30		
UK	Produits des Cessions d'Immobilisations			31		
UL	Produits H.A.O.			32		
UM	Reprises H.A.O.			33		
UN	Transfert de Charges			34		
UO	TOTAL DES PRODUITS H.A.O.			35		
UP	(Résultat H.A.O. (+ ou -)			36		
UT	TOTAL GENERAL DES PRODUITS			37	34 909 535	
UZ	RESULTAT NET Bénéfice (+) ; Perte (-) -23 873 549			38		

Désignation de l'entreprise GRANIT HOTEL SARL (OHADA)
 Adresse BEEDI CARREFOUR HAUTE TENSION
 Numéro d'identification M080700034146S Exercice clos le : 31/12/2010 Durée (en mois) 12

TABLEAU FINANCIER DES RESSOURCES ET EMPLOIS (TAFIRE)

Nota Toutes créances et dettes corrigés des pertes et gains de change latents (Ecart de conversion Actif et Passif) et ramenées à leurs montants "historiques" (valeurs d'entrée). Procédure à appliquer aux postes BH, BI, BJ, DJ, DK, DL, DM, DN, FD, FL, FQ, du tableau ci-après, ainsi qu'au deux premières lignes du tableau de contrôle à la fin du tableau.

1ère PARTIE : DETERMINATION DES SOLDES FINANCIERS DE L'EXERCICE N

CAPACITE D'AUTOFINANCEMENT GLOBALE (C.A.F.G.)

CAFG = EBE - Charges Décaissables restantes À l'Exception des Cessions d'Actif Immobilisé
 + Produits Encaissables restants

				E.B.E	
(SA) Frais Financiers	01	11 500 000			5 716 956
(SC) Pertes de Change	02		(TT) Transferts de charges d'Exploitation		3 500 000
(SL) Charges	03		(JA) Revenus Financiers		
(SQ) Participation	04		(UE) Transferts de Charges Financières		
(SR) Impôts sur le Résultat	05	345 505	(UC) Gains de Change		
			(UL) Produits H.A.O.	06	
			(UN) Transferts de Charges H.A.O.	07	
TOTAL (I)	08	11 845 505	TOTAL (II)		9 216 956

CAFG : Total (II) - Total (I) = 09 -2 628 549 N-1

AUTOFINANCEMENT (A.F.)

AF = CAFG - Distribution des Dividendes dans l'Exercice (1)

AF = 10 -2 628 549 - = -2 628 549 N-1

VARIATION DU BESOIN DE FINANCEMENT D'EXPLOITATION (B.F.E.)

Var. B.F.E. = Var. Stocks (2) + Var. Créances (2) + Var. Dettes circulantes (2)

Variation des Stocks : N - (N-1)		Emplois Augmentation (+)		Ressources Diminution (-)	
(BC) Marchandises	11	463 950	Ou		
(BD) Matières Premières	12		Ou		
(BE) En cours	13		Ou		
(BF) Produits Fabriqués	14		Ou		
(A) Variation Globale Nette des Stocks	15	463 950	Ou		

(1) Dividendes mis en paiement au cours de l'exercice, y compris les acomptes sur dividendes

(2) À l'exception des éléments H.A.O.

7B

Désignation de l'entreprise **GRANIT HOTEL SARL (OHADA)**

Adresse **BEEDI CARREFOUR HAUTE TENSION**

Numéro d'identification **M080700034146S** Exercice clos le : **31/12/2010** Durée (en mois) **12**

TABLEAU FINANCIER DES RESSOURCES ET EMPLOIS (TAFIRE) Suite

Variation des Créances : N - (N-1)		Emplois Augmentation (+)	Ressources Diminution (-)
(BH) Fournisseurs, Avances versées	16		Ou
(BI) Clients	17	6 196 433	Ou
(BJ) Autres Créances	18	12 587 237	Ou
(B) Variation Globale Nette des Créances	19	18 783 670	Ou

Variation des Dettes circulantes : N - (N-1)		Emplois Diminution (-)	Ressources Augmentation (+)
(DI) Clients, Avances reçues	20		Ou
(DJ) Fournisseurs d'Exploitation	21		Ou 119 230
(DK) Dettes Fiscales	22		Ou 1 545 019
(DL) Dettes Sociales	23		Ou 25 200
(DM) Autres Dettes	24		Ou 17 250 000
(DN) Risques Provisionnés	25		Ou
[C] Variation Globale Nette des Dettes Circulantes	26		Ou 18 939 449

VARIATION DU B.F.E. = (A) + (B) + [C]	27	308 171	Ou
--	-----------	----------------	-----------

EXCEDENT DE TRESORERIE D'EXPLOITATION (E.T.E.)

ETE = EBE - Variation BFE - Production Immobilisée

		N	N - 1
Excédent Brut d'Exploitation	28	5 716 956	
- Variation du B.F.E. (- si emplois ; + si Ressources) (- ou +)	29	-308 171	
- Production Immobilisée	30		
EXCEDENT DE TRESORERIE D'EXPLOITATION	31	5 408 785	

Désignation de l'entreprise **GRANT HOTEL SARL (OHADA)**
 Adresse **BEEDI CARREFOUR HAUTE TENSION**
 Numéro d'identification **M080700034146S** Exercice clos le : **31/12/2010** Durée (en mois) **12**

TABLEAU FINANCIER DES RESSOURCES ET EMPLOIS (TAFIRE) Suite

2 è PARTIE : TABLEAU

Réf.	Rubriques	Ligne	Exercice N		Exercice N-1
			Emplois	Ressources	(E - ; R +)
	I. INVESTISSEMENTS ET DESINVESTISSEMENTS	01			
FA	Charges Immobilisées (augmentation dans l'exercice)	02	3 500 000		
	Croissance Interne	03			
FB	Acquisition / Cessions d'Immobilisations Incorporelles	04	4 500 000		
FC	Acquisition / Cessions d'Immobilisations Corporelles	05	262 375 000		
	Croissance Externe	06			
FD	Acquisition / Cessions d'Immobilisations Financières	07			
FF	INVESTISSEMENT TOTAL	08	270 375 000		
FG	II. VARIATION DU BESOIN DE FINANCEMENT D'EXPLOITATION (cf Supra Var BFE)	09	308 171		
FH	A. EMPLOIS ECONOMIQUES A FINANCER (FF + FG)	10	270 683 171		
FI	III. EMPLOI / RESSOURCES (B.F. HAO)	11		10 000 000	
FJ	IV. EMPLOIS FINANCIERS CONTRAINTS (1)	12			
	Remboursements (selon échéancier) des emprunts et dettes financières	13			
FK	B. EMPLOIS TOTAUX A FINANCER	14	260 683 171		
	V. FINANCEMENT INTERNE	15			
FL	Dividendes (emplois) / C.A.F.G. (Ressources)	16		-2 628 549	
	VI. FINANCEMENT PAR LES CAPITAUX PROPRES	17			
FM	Augmentation de Capital par Apports Nouveaux	18		10 000 000	
FN	Subventions d'Investissement	19			
FP	Prélèvements sur le Capital (y compris retraits de l'exploitant)	20			
	VII. FINANCEMENT PAR DE NOUVEAUX EMPRUNTS	21			
FQ	Emprunts (2)	22	10 750 000	295 000 000	
FR	Autres Dettes Financières (2)	23			
FS	C. RESSOURCE NETTES DE FINANCEMENT	24		291 621 451	
FT	D. EXCEDENT OU INSUFFISANCE DE RESSOURCES DE FINANCEMENT (C - B)	25		30 938 280	
	VIII. VARIATION DE LA TRESORERIE	26			
	Trésorerie Nette	27			
FU	A la clôture de l'Exercice + ou -	28	30 938 280		
FV	A l'ouverture de l'Exercice + ou -	29			
FW	VARIATION DE TRESORERIE : (+ si Emplois ; - si Ressources)	30	30 938 280		
	Contrôle : D = VIII avec signe opposé	31			

(1) à l'exclusion des remboursements anticipés portés en VII

(2) remboursements anticipés inscrits séparément en emplois

CONTRÔLE (à partir des masses des bilans N et N-1)	32	Emplois		Ressources
Variation du Fonds de Roulement (FdR) : FdR (N) - FdR (N-1)	33		Ou	21 246 451
Variation du B.F. Global (B.F.G) : BFG (N) - BFG (N-1)	34		Ou	9 691 829
Variation de la Trésorerie (T) : T (N) - T (N-1)	35	30 938 280	Ou	
TOTAL	36	30 938 280	=	30 938 280

Désignation de l'entreprise **GRANIT HOTEL SARL (OHADA)**

Adresse **BEEDI CARREFOUR HAUTE TENSION**

Numéro d'identification **MD080700034146S**

Exercice clos le : **31/12/2010**

Durée (en mois) **12**

ACTIF IMMOBILISE

Ligne	A	AUGMENTATION B		DIMINUTION C		D = A + B - C		
		Montant Brut à l'Ouverture de l'Exercice	Acquisitions ; Apports ; Création	Virement de poste à poste	Suite à une Réévaluation pratiquée au cours de l'Exercice		Cessions, Scissions, Hors Service	Virement de Poste à Poste
			3 500 000					2 625 000
			3 500 000					2 625 000
			4 500 000					4 500 000
			4 500 000					4 500 000
			262 375 000					262 375 000
			30 175 000					30 175 000
			174 150 000					174 150 000
			42 000 000					42 000 000
			16 050 000					16 050 000
			270 375 000					269 500 000

Nota : Inscrive au bas du tableau, s'ils sont significatifs, les montants (par postes réjérés) d'immobilisations incorporelles en cours à la clôture.

Désignation de l'entreprise **GRANIT HOTEL SARL (OHADA)**Adresse **BEEDI CARREFOUR HAUTE TENSION**Numéro d'identification **M080700034146S**Exercice clos le : **31/12/2010**Durée (en mois) **12****AMORTISSEMENTS**

	Ligne	A	B	C	D = A + B - C
		Amortissements Cumulés à l'Ouverture de l'Exercice	AUGMENTATION : Dotations de l'Exercice	DIMINUTIONS : Amortissements relatifs aux Eléments sortis de l'Actif	Cumul des Amortissements à la Clôture de l'Exercice
CHARGES IMMOBILISEES	01				
Frais d'Etablissement et Charges à Répartir	02		875 000		
Primes de Remboursement des Obligations	03				
TOTAUX Lignes 2 et 3	04		875 000		
IMMOBILISATIONS INCORPORELLES	05				
Frais de Recherche et de Développement	06				
Brevets, Licences, logiciels	07		1 500 000		1 500 000
Fonds Commercial	08				
Autres Immobilisations Incorporelles	09				
TOTAUX (I) : Lignes 6 à 9	10		1 500 000		1 500 000
IMMOBILISATIONS CORPORELLES	11				
Terrains	12				
Bâtiments	13		8 708 000		8 708 000
Installations et Agencements	14				
Matériel	15		6 149 000		6 149 000
Matériels de Transport	16		4 013 000		4 013 000
TOTAUX (II) : Lignes 12 à 16	17		18 870 000		18 870 000
TOTAUX (I + II)	18		20 370 000		20 370 000
Total des Dotations de l'Exercice	19		21 245 000		

Amortissements réputés Différés en Période Déficitaires

Amortissements Antérieurs différé	+	Amortissements Différés de l'Exercice	-	Amortissements Antérieurs Différés et Imputés sur l'Exercice	=	Amortissements Différés à la Fin de l'Exercice
20						

ANNEXE 2.2. : Etats financiers issus du référentiel comptable OHADA 2011

- Balance générale
- Bilan
- Compte de résultat
- Tableau financier des ressources et des emplois
- Etats des immobilisations et des amortissements

Balance des comptes

GRANIT HOTEL (OHADA)

Complète

Période du 01/01/11
au 31/12/11
Tenue de compte : C

Comptabilité 100 13.00

Date de tirage 30/01/13 à 13:06:05

Page : 1

Numéro de compte	Intitulé des comptes	Mouvements au 31/12/		Mouvements		Soldes cumulés	
		Débit	Crédit	Débit	Crédit	Débit	Crédit
10100000	CAPITAL SOCIAL		10.000.000				10.000.000
12910000	PERTE NETTE A REPOR			23.873.549		23.873.549	
16000000	EMPRUNTS ET DETTES		284.250.000	5.750.000			278.500.000
20100000	FRAIS D'ETABLISSEMENT	2.625.000			875.000	1.750.000	
21300000	LOGICIELS	4.500.000				4.500.000	
22300000	TERRAINS BATIS	30.175.000				30.175.000	
23230000	BATIMENTS ADMINISTR	174.150.000				174.150.000	
24130000	MATERIELS COMMERC	2.500.000				2.500.000	
24200000	MATERIEL D'EXPLOITAT	35.000.000				35.000.000	
24400000	MATERIEL ET MOBILI	4.500.000				4.500.000	
24510000	MATERIEL DE TRANSP	16.050.000				16.050.000	
28130000	AMORTISSEMENTS LOG		1.500.000		1.500.000		3.000.000
28300000	AMORTS COMMERCIAL				6.150.000		6.150.000
28310000	Amort bâtiments		8.708.000		8.707.000		17.415.000
28410000	AMORTISSEMENTS MAT		6.149.000				6.149.000
28450000	AMORTISSEMENT MATE		4.013.000		4.013.000		8.026.000
31110100	STOCK EAU MINERAL	5.600					
31110200	STOCK JUS P.M	18.300		43.800	23.900	25.500	
31110300	STOCKS JUS GRAND M	35.600				18.300	
31110400	STOCKS BIERRE PETIT	68.850		96.240	35.600	96.240	
31110500	STOCKS BIERRE GRAND	75.600		180.160	68.850	180.160	
31110600	STOCKS VIN ROUGE	60.000		82.800	81.000	77.400	
31110700	STOCKS LIQUEURS	200.000		6.400	60.000	6.400	
40110100	FOURNISSEURS DIVERS	71.639	190.869	344.800	200.000	344.800	
41100010	CLIENTS DIVERS	31.715.583	25.519.150	5.103.544	6.143.008		1.158.694
41100200	CLIENT P. D. G	76.600	76.600	8.672.950	11.377.173	3.492.210	
42200000	REMUNERATIONDUE AU			2.846.401	2.259.501	586.900	
42320000	PERSONNEL SAISIE AR			53.000	53.000		
43100000	C.N.P.S				226.800		226.800
43110000	PRESTATIONS FAMILIAL			232.969	131.644	101.325	
43120000	ACCIDENT DE TRAVAIL		25.200	57.035	31.704	131	
43130000	PENSION DE VIEILLESSE			234.514	133.189	101.325	
44100000	Etat IS		345.505	345.505	402.961		402.961
44210000	IMPOT TAXE D'ETAT			72.419	72.157	262	
44220000	IMPOT ET TAXE POUR C			35.461	37.841		2.380
44320000	TVA FACTURE SUR PRE			12.096.128	6.482.491	5.613.637	
44410000	ACOMPTE I.S	101.800		352.338	101.800	352.338	
44420000	T.V.A.FACTUREE		1.193.284				1.193.284
44450000	RETENUE SUR SALAIRE		630				630
44490000	CREDIT TVA			74.163.848	70.038.330	4.125.518	
44520000	ETAT TVA RECUPERABL	11.012.812		3.332.226	14.829.058		484.020
44540000	ETAT TVA RECUPERABL	1.472.525		396.028	381.590	1.487.063	
44600000	PRECOMPTE SUR LOYER			720.000	720.000		
44720000	CREDIT FONCIER		5.600				5.600
44860000	ETAT DETTES A PAYER				96.684		96.684
46120000	ASSOCIE TCHOKONDEU			23.634.920	19.246.324	4.388.596	
46210000	COMPTES COURANTS D		17.250.000	17.250.000	16.675.000		16.675.000
47000000	BAILLEURS MEBOU				6.480.000		6.480.000
47120000	SCIMA SARL			96.330	80.000	16.330	
47400000	CHARGE A PAYER				275.577		275.577
48100000	FOURNISSEURS D'INVE			5.000.000		5.000.000	
48120000	FOURNISSEUR INVEST		10.000.000				10.000.000
	A reporter	314.415.009	369.226.838	185.073.365	177.990.182		47.728.646

Balance des comptes

GRANIT HOTEL (OHADA)

Complète

Période du 01/01/11
au 31/12/11
Tenue de compte : C

Comptabilité 100 13.00

Date de tir: 30/01/13 à 13:06:05

Page : 2

Numéro de compte	Intitulé des comptes	Mouvements au 31/12/		Mouvements		Soldes cumulés	
		Débit	Crédit	Débit	Crédit	Débit	Crédit
	Report	314.415.009	369.226.838	185.073.365	177.990.182		47.728.646
52100000	ECOBANK BANQUE			24.383.616	23.257.716	1.125.900	
52110000	BANQUES	24.861.031			22.250.000	2.611.031	
57110000	CAISSE PRINCIPALE	6.077.249		41.901.736	47.221.154	757.831	
58510000	MOUVEMENTS DE FONDS			19.145.061	19.145.061		
60110100	ACHATS EAU MINERALE			3.458.105		3.458.105	
60210000	MATIERES ET FOURNIT			5.530.716		5.530.716	
60212000	FOURNITURE D'HOTEL			59.400		59.400	
60310100	VARIATIONS DE STOCKS			23.100	43.800		20.700
60310300	VARIATIONS STOKS JUS				96.240		96.240
60310400	VARIATIONS STOCKS BI			104.450	180.160		75.710
60310500	VARIATIONS STOCKS BI			75.600	82.800		7.200
60310600	VARIATIONS STOCKS VI			60.000	6.400	53.600	
60310700	VARIATIONS STOCKS LI			200.000	344.800		144.800
60410000	MATIERES COSOMMABL			823.332		823.332	
60430000	PRODUIT ENTRETIEN			199.515		199.515	
60470000	FOURNITURE DE BURE			525.698		525.698	
60510000	FOURNITURE NON STO			857.004		857.004	
60520000	ELECTRICITE			4.692.321		4.692.321	
60530000	CARBURANTS ET LUBRIF			1.219.900		1.219.900	
60540000	PRODUIT D'ENTRETIEN			389.460		389.460	
60560000	ACHAT PETIT MATERIEL			1.558.143		1.558.143	
60570000	ACHAT ETUDES ET PRE			3.309.169		3.309.169	
60580000	ACHAT GAZ DOMESTIQ			32.000		32.000	
60590000	RRROBTENUS				4.875		4.875
60830000	ACHAT EMBALLAGES			130.000		130.000	
61300000	FRAIS TAXI DEPLACEMENT			299.750		299.750	
61610000	TRANSPORTS DE PLIS			95.000		95.000	
61810000	VOYAGE ET DEPLACEMENT			431.841		431.841	
62000000	LOCATIONS BATIMENTS			7.264.000		7.264.000	
62340000	HONORAIRE EXPERT			1.000.000		1.000.000	
62400000	INSTALLATION			80.000		80.000	
62430000	MAINTENANCE			749.272		749.272	
62480000	AUTRES ENTRETIENS ET			983.600		983.600	
62520000	ASSURANCE MATERIEL			78.076		78.076	
62710000	ANNONCES INSERTIONS			528.485		528.485	
62810000	FRAIS TELEPHONE			677.140		677.140	
62820000	FRAIS TELEX			8.000		8.000	
62830000	FRAIS TELECOPIE			8.150		8.150	
62880000	AUTRES FRAIS DE TLEC			128.450		128.450	
63150000	COMMISSIONS BANCAIRE			330.458		330.458	
63180000	FRAIS DE TENUE DE CO			189.919		189.919	
63250000	HONORAIRES ET APOI			945.760		945.760	
63280000	DIVERS FRAIS			1.536.223		1.536.223	
63430000	REDEVANCE POUR LOG			15.000		15.000	
63580000	CONCOUR DIVERS			6.000		6.000	
63820000	FRAIS DE DEMENAGEMENT			291.960		291.960	
63830000	FRAIS DE RECEPTION			272.534		272.534	
63840000	FRAIS DE MISSION			313.000		313.000	
64000000	IMPOTET TAXE DIRECT			7.200		7.200	
64120000	PATENTES ET LICENCE			173.839		173.839	
	A reporter	345.353.289	369.226.838	310.165.348	290.623.188		4.331.389

GRANIT HOTEL (OHADA)	Balance des comptes	Période du 01/01/11
	Complète	au 31/12/11
		Tenue de compte : C

Comptabilité 100 13.00

Date de tir: 30/01/13 à 13:06:06

Page : 3

Numéro de compte	Intitulé des comptes	Mouvements au 31/12/		Mouvements		Soldes cumulés	
		Débit	Crédit	Débit	Crédit	Débit	Crédit
	Report	345.353.289	369.226.838	310.165.348	290.623.188		4.331.389
64180000	AUTRES IMPOTS ET TAX			44.118		44.118	
64610000	DROITS D'ENREGISTRE			723.000		723.000	
64640000	ACHAT VIGNETTE			17.000		17.000	
64720000	PENALITE D'ASSIETTE I			52.661		52.661	
65100000	PERTE SUR CREANCE D			81.200		81.200	
65820000	DONS			76.800		76.800	
66100000	RENUMERATION DIRECT			7.137.968		7.137.968	
66420000	CHARGES SOCIALES PA			245.538		245.538	
67100000	INTERET BANCAIRE			37.003		37.003	
67110000	INTERETS DES EMPRUN			10.925.000		10.925.000	
68000000	DOTATIONS AUX AMORT			21.245.000		21.245.000	
70200000	BAR RESTAURANT			555.950	3.603.901		3.047.951
70210000	RESTAURATION ET CAFE			1.106.191	7.647.195		6.541.004
70610000	HEBERGEMENT			4.545.546	31.538.151		26.992.605
70780000	AUTRES PRODUITS ACC				82.000		82.000
70920000	RRR HORS FACT/RESTO			30.700		30.700	
75800000	PRODUIT DIVERS				24.000		24.000
89000000	Bilan d'ouverture	23.873.549		402.961	23.873.549	402.961	
	Totaux comptes de bilan	369.226.838	369.226.838	270.906.739	313.737.662		42.830.923
	Totaux comptes de gestion			86.485.245	43.654.322	42.830.923	
	Totaux de la balance	369.226.838	369.226.838	357.391.984	357.391.984		

Désignation de l'entreprise **GRANIT HOTEL SARL (OHADA)****BILAN - ACTIF**Adresse **BEEEDI CARREFOUR HAUTE TENSION**Numéro d'identification **M080700034146S**

Exercice clos le :

31/12/2011

Durée (en mois)

12

Réf.	ACTIF	Ligne	Exercice N			Exercice N-1
			Brut	Amortissements Provisions	Net	Net
	ACTIF IMMOBILISE (I)	01				
AA	Charges Immobilisées	02	1 750 000		1 750 000	2 625 000
AX	Frais d'Etablissement	03	1 750 000		1 750 000	2 625 000
AY	Charges à Répartir	04				
AC	Primes de Remboursement des Obligations	05				
AD	Immobilisations Incorporelles	06	4 500 000	3 000 000	1 500 000	3 000 000
AE	Frais de Recherche et de Développement	07				
AF	Brevets, Licences, Logiciels	08	4 500 000	3 000 000	1 500 000	3 000 000
AG	Fonds Commercial	09				
AH	Autres Immobilisations Incorporelles	10				
AI	Immobilisations Corporelles	11	262 375 000	37 740 000	224 635 000	243 505 000
AJ	Terrains	12	30 175 000		30 175 000	30 175 000
AK	Bâtiments	13	174 150 000	17 415 000	156 735 000	165 442 000
AL	Installations et Agencements	14				
AM	Matériels	15	42 000 000	12 299 000	29 701 000	35 851 000
AN	Matériels de Transport	16	16 050 000	8 026 000	8 024 000	12 037 000
AP	Avances et Acomptes versés sur Immobilisations	17				
AQ	Immobilisations Financières	18				
AR	Titres de Participation	19				
AS	Autres Immobilisations Financières	20				
AW	(1) dont H.A.O. : Brut	21				
	Net	22				
AZ	TOTAL ACTIF IMMOBILISE (I)	23	268 625 000	40 740 000	227 885 000	249 130 000
	ACTIF CIRCULANT	24				
BA	Actif circulant H.A.O.	25				
BB	Stocks	26	748 800		748 800	463 950
BC	Marchandises	27	748 800		748 800	463 950
BD	Matières Premières et Autres Approvisionnements	28				
BE	En-cours	29				
BF	Produits Fabriqués	30				
BG	Créances et Emplois Assimilés	31	20 265 635		20 265 635	18 783 670
BH	Fournisseurs, Avances versées	32				
BI	Clients	33	3 492 210		3 492 210	6 196 433
BJ	Autres Créances	34	16 773 425		16 773 425	12 587 237
BK	TOTAL ACTIF CIRCULANT (II)	35	21 014 435		21 014 435	19 247 620
	TRESORERIE ACTIF	36	4 494 762		4 494 762	30 938 280
BQ	Titres de Placement	37				
BR	Valeurs à Encaisser	38				
BS	Banques, Chèques postaux, Caisse	39	4 494 762		4 494 762	30 938 280
BT	TOTAL TRESORERIE - ACTIF (III)	40	4 494 762		4 494 762	30 938 280
BU	Ecarts de Conversion - Actif (IV) (Perte probable de change)	41				
BZ	TOTAL GENERAL (I+II+III+IV)	42	294 134 197	40 740 000	253 394 197	299 315 900

Désignation de l'entreprise **GRANIT HOTEL SARL (OHADA)** **BILAN - PASSIF**
 Adresse **BEEDI CARREFOUR HAUTE TENSION**
 Numéro d'identification **M080700034146S** Exercice clos le : **31/12/2011** Durée (en mois) **12**

Réf.	PASSIF (Avant répartition)	Ligne	Exercice N	Exercice N-1
	CAPITAUX PROPRES ET RESSOURCES ASSIMILEES	01		
CA	Capital	02	10 000 000	10 000 000
CB	Actionnaires Capital non Appelé	03		
CC	Primes et Réserves	04	-23 873 549	-23 873 549
CD	Primes d'Apports, d'Emissions, de Fusion	05		
CE	Ecart de Réévaluation	06		
CF	Réserves Indisponibles	07		
CG	Réserves Libres	08		
CH	Report à Nouveau (+ ou -)	09	-23 873 549	-23 873 549
CI	Résultat Net de l'Exercice (Bénéfice + ou Perte -)	10	-43 233 884	
CK	Autres Capitaux Propres	11		
CL	Subventions d'Investissement	12		
CM	Provisions Réglementées et Fonds Assimilés	13		
CP	TOTAL CAPITAUX PROPRES (I)	14	-57 107 433	-13 873 549
	DETTES FINANCIERES ET RESSOURCES ASSIMILEES (1)	15		
DA	Emprunts	16		
DB	Dettes de Crédit-bail et Contrats Assimilés	17		
DC	Dettes Financières Diverses	18	278 500 000	284 250 000
DD	Provisions Financières pour Risques et Charges	19		
DE	(1) dont H.A.O. :	20		
DF	TOTAL DETTES FINANCIERES (II)	21	278 500 000	284 250 000
DG	TOTAL RESSOURCES STABLES (I+II)	22	221 392 567	270 376 451
	PASSIF CIRCULANT	23		
DH	Dettes Circulantes H.A.O. et Ressources Assimilées	24	5 000 000	10 000 000
DI	Clients, Avances reçues	25		
DJ	Fournisseurs d'Exploitation	26	1 158 694	119 230
DK	Dettes Fiscales	27	2 185 559	1 545 019
DL	Dettes Sociales	28	226 800	25 200
DM	Autres Dettes	29	23 430 577	17 250 000
DN	Risques Provisionnés	30		
DP	TOTAL PASSIF CIRCULANT (III)	31	32 001 630	28 939 449
	TRESORERIE - PASSIF	32		
DQ	Banques, Crédits d'Escompte	33		
DR	Banques, Crédits de Trésorerie	34		
DS	Banques, Découverts	35		
DT	TOTAL TRESORERIE - PASSIF (IV)	36		
DU	Ecart de Conversion - Passif (V) (Gain probable de change)	37		
DZ	TOTAL GENERAL (I+II+III+IV+V)	38	253 394 197	299 315 900

Désignation de l'entreprise **GRANIT HOTEL SARL (OHADA)**
 Adresse **BEEDEI CARREFOUR HAUTE TENSION**
 Numéro d'identification **M080700034146S** Exercice clos le : **31/12/2011** Durée (en mois) **12**

COMPTE DE RESULTAT : CHARGES				
Réf.	Rubriques	Ligne	Exercice N	Exercice N-1
	ACTIVITE D'EXPLOITATION	01		
RA	Achats de Marchandises	02	3 458 105	4 147 394
RB	- Variation de Stocks (- ou +)	03	-291 050	
	<i>(Marge Brute sur Marchandises voir TB)</i>	04		
RC	Achats de Matières Premières et Fournitures Liées	05	5 590 116	664 100
RD	- Variation de Stocks (- ou +)	06		
	<i>(Marge Brute sur Matières voir TG)</i>	07		
RE	Autres Achats	08	13 731 667	5 197 638
RH	- Variation de Stocks (- ou +)	09		
RI	Transports	10	826 591	
RJ	Services Extérieurs	11	15 406 027	8 509 360
RK	Impôts et Taxes	12	1 017 818	1 172 600
RL	Autres Charges	13	158 000	
	<i>(Valeur Ajoutée voir TN)</i>	14		
RP	Charges de Personnel (1)	15	7 383 506	6 001 487
	(1) Dont Personnel Extérieur	16		
RQ	<i>(Excédent Brut d'Exploitation voir TQ)</i>	17		
RS	Dotations aux Amortissements et aux Provisions	18	21 245 000	21 245 000
RW	TOTAL DES CHARGES D'EXPLOITATION	19	68 525 780	46 937 579
	<i>(Résultat d'Exploitation voir TX)</i>	20		
	ACTIVITE FINANCIERE	21		
SA	Frais Financiers	22	10 962 003	11 500 000
SC	Pertes de Changes	23		
SD	Dotations aux Amortissements et aux Provisions	24		
SF	TOTAL DES CHARGES FINANCIERES	25	10 962 003	11 500 000
	<i>(Résultat Financier voir UG)</i>	26		
SH	TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRES	27	79 487 783	58 437 579
	<i>(Résultat des Activités Ordinaires voir UI)</i>	28		
	HORS ACTIVITES ORDINAIRES (H.A.O.)	29		
SK	Valeurs Comptables de Cessions d'immobilisations	30		
SL	Charges H.A.O.	31		
SM	Dotations H.A.O.	32		
SO	TOTAL DES CHARGES H.A.O.	33		
	<i>(Résultat H.A.O. voir UP)</i>	34		
SQ	Participation des Travailleurs	35		
SR	Impôts sur le Résultat	36	402 961	345 505
SS	TOTAL PARTICIPATION ET IMPOTS	37	402 961	345 505
ST	TOTAL GENERAL DES CHARGES	38	79 890 744	58 783 084
DU	<i>(Résultat Net voir UZ)</i>	39		

Désignation de l'entreprise **GRANIT HOTEL SARL (OHADA)**

Adresse **BEEDI CARREFOUR HAUTE TENSION**

Numéro d'identification **M080700034146S**

Exercice clos le : **31/12/2011**

Durée (en mois) **12**

COMPTE DE RESULTAT : PRODUITS					
Réf.	Rubriques			Exercice N	Exercice N-1
	ACTIVITE D'EXPLOITATION				
TA	Ventes de Marchandises			3 047 951	7 208 465
TB	MARGE BRUTE SUR MARCHANDISES	-119 104	3 059 071		
TC	Ventes de Produits Fabriqués			6 510 304	3 505 450
TD	Travaux, Services vendus			26 992 605	20 697 620
TE	Production Stockée (ou Déstockage) (+ ou -)				
TF	Production Immobilisée				
TG	MARGE BRUTE SUR MATIERES	27 912 793	23 538 970		
TH	Produits Accessoires			82 000	
TI	CHIFFRE D'AFFAIRES (1) (TA + TC + TD + TH)	36 632 860	31 409 535		
TJ	(1) Dont à l'Exportation				
TK	Subventions d'Exploitation				
TL	Autres Produits			24 000	
TN	VALEUR AJOUTEE	-3 240 414	11 718 443		
TQ	EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION	-10 623 920	5 716 956		
TS	Rapprises de Provisions				
TT	Transfert de Charges				3 500 000
TW	TOTAL PRODUITS D'EXPLOITATION			36 656 860	34 909 535
TX	RESULTAT D'EXPLOITATION Bénéfice (+); Perte (-)	-31 868 920	-12 028 044		
	ACTIVITE FINANCIERE				
UA	Revenus Financiers				
UC	Gains de Change				
UD	Reprises de Provisions				
UE	Transfert de Charges				
UF	TOTAL DES PRODUITS FINANCIERS				
UG	RESULTAT FINANCIER (+ ou -)	-10 962 003	-11 500 000		
UH	TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES ORDINAIRES			36 656 860	34 909 535
UI	RESULTAT des Activités Ordinaires (1) (+ ou -)	-42 830 923	-23 528 044		
UJ	(1) Dont Impôts Correspondant	402 961	345 505		
	HORS ACTIVITES ORDINAIRES (H.A.O.)				
UK	Produits des Cessions d'Immobilisations				
UL	Produits H.A.O.				
UM	Reprises H.A.O.				
UN	Transfert de Charges				
UO	TOTAL DES PRODUITS H.A.O.				
UP	(Résultat H.A.O. (+ ou -))				
UT	TOTAL GENERAL DES PRODUITS			36 656 860	34 909 535
UZ	RESULTAT NET Bénéfice (+); Perte (-)	-43 233 884	-23 873 549		

Désignation de l'entreprise GRANIT HOTEL SARL (OHADA)
 Adresse BEDI CARREFOUR HAUTE TENSION
 Numéro d'identification M080700034148S Exercice clos le : 31/12/2011 Durée (en mois) 12

TABLEAU FINANCIER DES RESSOURCES ET EMPLOIS (TAFIRE)

Nota Toutes créances et dettes corrigés des pertes et gains de change latents (Écarts de conversion Actif et Passif) et ramenées à leurs montants "historiques" (valeurs d'entrée). Procédure à appliquer aux postes BH, BI, BJ, DI, DJ, DK, DL, DM, DN, FD, FI, FQ, du tableau ci-après, ainsi qu'au deux premières lignes du tableau de contrôle à la fin du tableau.

1ère PARTIE : DETERMINATION DES SOLDES FINANCIERS DE L'EXERCICE N

CAPACITE D'AUTOFINANCEMENT GLOBALE (C.A.F.G.)

CAFG = EBE		- Charges Décaissables restantes		A l'Exception des Cessions d'Actif Immobilisé	
		+ Produits Encaissables restants			
(SA) Frais Financiers	01	10 982 003		E.B.E	-10 623 920
(SC) Pertes de Change	02		(TT) Transferts de charges d'Exploitation		
(SL) Charges	03		(UA) Revenus Financiers		
(SQ) Participation	04		(UE) Transferts de Charges Financières		
(SR) Impôts sur le Résultat	05	402 961	(UC) Gains de Change		
			(UL) Produits H.A.O.	06	
			(UN) Transferts de Charges H.A.O.	07	
TOTAL (I)	08	11 364 964	TOTAL (II)		-10 623 920

CAFG : Total (II) - Total (I) = 09 -21 988 884 N-1 -2 628 549

AUTOFINANCEMENT (A.F.)

AF = CAFG - Distribution des Dividendes dans l'Exercice (1)
 AF = 10 -21 988 884 - = -21 988 884 N-1 -2 628 549

VARIATION DU BESOIN DE FINANCEMENT D'EXPLOITATION (B.F.E.)

Var. B.F.E. = Var. Stocks (2) + Var. Créances (2) + Var. Dettes circulantes (2)

Variation des Stocks : N - (N-1)		Emplois Augmentation (+)		Ressources Diminution (-)	
(BC) Marchandises	11	284 850	Ou		
(BD) Matières Premières	12		Ou		
(BE) En cours	13		Ou		
(BF) Produits Fabriqués	14		Ou		
(A) Variation Globale Nette des Stocks	15	284 850	Ou		

(1) Dividendes mis en paiement au cours de l'exercice, y compris les acomptes sur dividendes
 (2) A l'exception des éléments H.A.O.

7B

Désignation de l'entreprise **GRANIT HOTEL SARL (OHADA)**
 Adresse **BEEDI CARREFOUR HAUTE TENSION**
 Numéro d'identification **M080700034146S** Exercice clos le : **31/12/2011** Durée (en mois) **12**

TABLEAU FINANCIER DES RESSOURCES ET EMPLOIS (TAFIRE) Suite

Variation des Créances : N - (N-1)		Emplois Augmentation (+)	Ressources Diminution (-)
(BH) Fournisseurs, Avances versées	16		Ou
(BI) Clients	17		Ou
(BJ) Autres Créances	18	4 186 188	Ou
(B) Variation Globale Nette des Créances	19	1 481 965	Ou

Variation des Dettes circulantes : N - (N-1)		Emplois Diminution (-)	Ressources Augmentation (+)
(DI) Clients, Avances reçues	20		Ou
(DJ) Fournisseurs d'Exploitation	21		Ou
(DK) Dettes Fiscales	22		Ou
(DL) Dettes Sociales	23		Ou
(DM) Autres Dettes	24		Ou
(DN) Risques Provisionnés	25		Ou
[C] Variation Globale Nette des Dettes Circulantes	26		Ou

VARIATION DU B.F.E. = (A) + (B) + [C]	27		Ou	6 295 366
--	-----------	--	-----------	------------------

EXCEDENT DE TRESORERIE D'EXPLOITATION (E.T.E.)

ETE = EBE - Variation BFE - Production Immobilisée

		N	N - 1
Excédent Brut d'Exploitation	28	-10 623 920	5 716 956
- Variation du B.F.E. (- si emplois ; + si Ressources) (- ou +)	29	6 295 366	-308 171
- Production Immobilisée	30		
EXCEDENT DE TRESORERIE D'EXPLOITATION	31	-4 328 554	5 408 785

Désignation de l'entreprise	GRANIT HOTEL SARL (OHADA)		
Adresse	BEEDI CARREFOUR HAUTE TENSION		
Numéro d'identification	M080700034146S	Exercice clos le :	31/12/2011 Durée (en mois) 12

TABLEAU FINANCIER DES RESSOURCES ET EMPLOIS (TAFIRE) Suite

2 è PARTIE : TABLEAU

Réf.	Rubriques	Ligne	Exercice N		Exercice N-1
			Emplois	Ressources	(E - ; R +)
	I. INVESTISSEMENTS ET DESINVESTISSEMENTS	01			
FA	Charges Immobilisées (augmentation dans l'exercice)	02			-3 500 000
	Croissance Interne	03			
FB	Acquisition / Cessions d'Immobilisations Incorporelles	04			-4 500 000
FC	Acquisition / Cessions d'Immobilisations Corporelles	05			-262 375 000
	Croissance Externe	06			
FD	Acquisition / Cessions d'Immobilisations Financières	07			
FF	INVESTISSEMENT TOTAL	08			-270 375 000
FG	II. VARIATION DU BESOIN DE FINANCEMENT D'EXPLOITATION (et Supra l'exercice)	09		6 295 366	-308 171
FH	A. EMPLOIS ECONOMIQUES A FINANCER (FF + FG)	10		6 295 366	-270 683 171
FI	III. EMPLOI / RESSOURCES (B.F. HAO)	11	10 000 000	5 000 000	10 000 000
FJ	IV. EMPLOIS FINANCIERS CONTRAINTS (1)	12			
	Remboursements (selon échéancier) des emprunts et dettes financières	13			
FK	B. EMPLOIS TOTAUX A FINANCER	14		1 295 366	-260 683 171
	V. FINANCEMENT INTERNE	15			
FL	Dividendes (emplois) / C.A.F.G. (Ressources)	16		-21 988 884	-2 628 549
	VI. FINANCEMENT PAR LES CAPITAUX PROPRES	17			
FM	Augmentation de Capital par Apports Nouveaux	18			10 000 000
FN	Subventions d'investissement	19			
FP	Prélèvements sur le Capital (y compris retraits de l'exploitant)	20			
	VII. FINANCEMENT PAR DE NOUVEAUX EMPRUNTS	21			
FQ	Emprunts (2)	22	5 750 000		284 250 000
FR	Autres Dettes Financières (2)	23			
FS	C. RESSOURCE NETTES DE FINANCEMENT	24	27 738 884		281 621 451
FT	D. EXCEDENT OU INSUFFISANCE DE RESSOURCES DE FINANCEMENT (C - B)	25	26 443 518		30 938 280
	VIII. VARIATION DE LA TRESORERIE	26			
	Trésorerie Nette	27			
FU	A la clôture de l'Exercice + ou -	28	4 494 762		
FV	A l'ouverture de l'Exercice + ou -	29	30 938 280		
FW	VARIATION DE TRESORERIE : (+ si Emplois ; - si Ressources)	30	-26 443 518	26 443 518	
	Contrôle : D = VIII avec signe opposé	31			

(1) à l'exclusion des remboursements anticipés portés en VII

(2) remboursements anticipés inscrits séparément en emplois

CONTRÔLE (à partir des masses des bilans N et N-1)		32	Emplois		Ressources
Variation du Fonds de Roulement (FdR)	: FdR (N) - FdR (N-1)	33	27 738 884	Ou	
Variation du B.F. Global (B.F.G)	: BFG (N) - BFG (N-1)	34		Ou	1 295 366
Variation de la Trésorerie (T)	: T (N) - T (N-1)	35		Ou	26 443 518
TOTAL		36	27 738 884	=	27 738 884

Désignation de l'entreprise : **GRANIT HOTEL SARL (OHADA)**

Adresse : **BEEDI CARREFOUR HAUTE TENSION**

Numéro d'identification : **M080700034146S**

Exercice clos le : **31/12/2011**

Durée (en mois) : **12**

ACTIF IMMOBILISE

Ligne	A	AUGMENTATION B			DIMINUTION C		D = A + B - C	
		Montant Brut à l'ouverture de l'exercice	Acquisitions ; Apports ; Création	Virement de poste à poste	Suite à une Réévaluation pratiquée au cours de l'exercice	Cessions, Scissions, Hors Service		Virement de Poste à Poste
		2 625 000						1 750 000
01	CHARGES IMMOBILISEES : Totaux Lignes 2 et 3					875 000		1 750 000
02	Frais d'Établissement et Charges à Répartir	2 625 000				875 000		1 750 000
03	Primes de Remboursement des Obligations							
04	IMMOBILISATIONS INCORPORELLES : Lignes 5 à 8	4 500 000						4 500 000
05	Frais de Recherche et de Développement							
06	Brevets, Licences, logiciels	4 500 000						4 500 000
07	Fonds Commercial							
08	Autres Immobilisations Incorporelles							
09	IMMOBILISATIONS CORPORELLES : Lignes 10 à 15	262 375 000						262 375 000
10	Terrains	30 175 000						30 175 000
11	Bâtiments	174 150 000						174 150 000
12	Installations et Agencements							
13	Matériel	42 000 000						42 000 000
14	Matériels de Transport	16 050 000						16 050 000
15	AVANCES ET ACOMPTES VERSES SUR IMMOBILISATIONS							
16	IMMOBILISATIONS FINANCIERES : Lignes 17 à 18							
17	Titres de Participation							
18	Autres immobilisations financières							
19	TOTAL GENERAL : Lignes 1, 4, 9 et 16	269 800 000				875 000		268 625 000

Nota : Inscrire au bas du tableau, s'ils sont significatifs, les montants (par postes référencés) d'immobilisations incorporelles en cours à la clôture.

Désignation de l'entreprise **GRANIT HOTEL SARL (OHADA)**Adresse **BEEDI CARREFOUR HAUTE TENSION**Numéro d'identification **M080700034146S**Exercice clos le : **31/12/2011**Durée (en mois) **12****AMORTISSEMENTS**

	Ligne	A	B	C	D = A + B - C
		Amortissements Cumulés à l'Ouverture de l'Exercice	AUGMENTATION : Dotations de l'Exercice	DIMINUTIONS : Amortissements relatifs aux Eléments sortis de l'Actif	Cumul des Amortissements à la Clôture de l'Exercice
CHARGES IMMOBILISEES	01				
Frais d'Etablissement et Charges à Répartir	02		875 000		
Primes de Remboursement des Obligations	03				
TOTAUX Lignes 2 et 3	04		875 000		
IMMOBILISATIONS INCORPORELLES	05				
Frais de Recherche et de Développement	06				
Brevets, Licences, logiciels	07	1 500 000	1 500 000		3 000 000
Fonds Commercial	08				
Autres Immobilisations Incorporelles	09				
TOTAUX (I) : Lignes 6 à 9	10	1 500 000	1 500 000		3 000 000
IMMOBILISATIONS CORPORELLES	11				
Terrains	12				
Bâtiments	13	8 708 000	8 707 000		17 415 000
Installations et Agencements	14				
Matériel	15	6 149 000	6 150 000		12 299 000
Matériels de Transport	16	4 013 000	4 013 000		8 026 000
TOTAUX (II) : Lignes 12 à 16	17	18 870 000	18 870 000		37 740 000
TOTAUX (I + II)	18	20 370 000	20 370 000		40 740 000
Total des Dotations de l'Exercice	19		21 245 000		

Amortissements réputés Différés en Période Déficitaire

Amortissements Antérieurs différé	+	Amortissements Différés de l'Exercice	-	Amortissements Antérieurs Différés et Imputés sur l'Exercice	=	Amortissements Différés à la Fin de l'Exercice
20						

ANNEXE 3.1. : Etats financiers issus du référentiel comptable IFRS 2010

- Balance générale
- Bilan
- Compte de résultat
- Tableau financier des ressources et des emplois
- Etat des immobilisations et des amortissements

Balance des comptes

GRANIT HOTEL (IFRS)

Complète

Période du 01/01/10
au 31/12/10
Tenue de compte : C

Comptabilité 100 13.00

Date de tir: 30/01/13 à 13:10:26

Page : 1

Numéro de compte	Intitulé des comptes	Mouvements au 31/12/		Mouvements		Soldes cumulés	
		Débit	Crédit	Débit	Crédit	Débit	Crédit
10100000	CAPITAL SOCIAL				10.000.000		10.000.000
16000000	EMPRUNTS ET DETTES			9.530.720	170.822.894		161.292.174
21300000	LOGICIELS			4.500.000		4.500.000	
22300000	TERRAINS BATIS			12.722.425		12.722.425	
23230000	BATIMENTS ADMINISTR			61.856.800		61.856.800	
24130000	MATERIELS COMMERC			2.500.000		2.500.000	
24200000	MATERIEL D'EXPLOITAT			35.000.000		35.000.000	
24400000	MATERIEL ET MOBILI			4.500.000		4.500.000	
24510000	MATERIEL DE TRANSP			14.178.545		14.178.545	
28130000	AMORTISSEMENTS LOG				4.500.000		4.500.000
28310000	Amort bâtiments				3.092.840		3.092.840
28410000	AMORTISSEMENTS MAT				6.150.000		6.150.000
28450000	AMORTISSEMENT MATE				3.544.636		3.544.636
31110100	STOCK EAU MINERAL				5.600	5.600	
31110200	STOCK JUS P.M				18.300	18.300	
31110300	STOCKS JUS GRAND M				35.600	35.600	
31110400	STOCKS BIERRE PETIT				68.850	68.850	
31110500	STOCKS BIERRE GRAND				75.600	75.600	
31110600	STOCKS VIN ROUGE				60.000	60.000	
31110700	STOCKS LIQUEURS				200.000	200.000	
40110100	FOURNISSEURS DIVERS			71.639	190.869		119.230
40940000	FOURNISSEUR EMBALL			99.000	99.000		
41100010	CLIENTS DIVERS			31.715.583	25.519.150	6.196.433	
41100200	CLIENT P. D. G			76.600	76.600		
42200000	REMUNERATION DUE AU			1.977.700	1.977.700		
43100000	C.N.P.S			226.800	226.800		
43110000	PRESTATIONS FAMILIAL			112.000	112.000		
43120000	ACCIDENT DE TRAVAIL			2.800	28.000		25.200
43130000	PENSION DE VIEILLESSE			112.000	112.000		
44100000	Etat IS				345.505		345.505
44410000	ACOMPTE I.S			101.800		101.800	
44420000	T.V.A.FACTUREE			4.938.839	6.132.123		1.193.284
44450000	RETENUE SUR SALAIRE			5.670	6.300		630
44520000	ETAT TVA RECUPERABL			11.012.812		11.012.812	
44540000	ETAT TVA RECUPERABL			1.472.625		1.472.625	
44720000	CREDIT FONCIER			50.400	56.000		5.600
46210000	COMPTES COURANTS D				17.250.000		17.250.000
48120000	FOURNISSEUR INVEST			88.357.125	97.704.721		9.347.596
52110000	BANQUES			136.064.000	111.202.969	24.861.031	
57110000	CAISSE PRINCIPALE			42.036.116	35.958.867	6.077.249	
58510000	MOUVEMENTS DE FONDS			13.910.000	13.910.000		
60110100	ACHATS EAU MINERALE			159.930	5.600	154.330	
60110200	ACHAT JUS PETIT MODE			504.444		504.444	
60110300	ACHATS JUS GRAND M			494.582	35.600	458.982	
60110400	ACHATS BIERRE PETIT			684.475	68.850	615.625	
60110500	ACHATS BIERRE GRAND			1.992.353	75.600	1.916.753	
60110600	ACHATS VIN ROUGE			86.100	60.000	26.100	
60110700	ACHATS LIQUEURS			499.495	200.000	299.495	
60110800	ACHAT OEUFS ET BOUL			171.665		171.665	
60210000	MATIERES ET FOURNIT			50.400		50.400	
60212000	FOURNITURE D'HOTEL			613.700		613.700	
60410000	MATIERES COSOMMABL			132.150		132.150	
	A reporter			482.985.243	509.464.624		26.479.381

Balance des comptes

GRANIT HOTEL (IFRS)

Complète

Période dt:01/01/10
au 31/12/10
Tenue de compte : C

Comptabilité 100 13.00

Date de tir:30/01/13 à 13:09:27

Page : 2

Numéro de compte	Intitulé des comptes	Mouvements au 31/12/		Mouvements		Soldes cumulés	
		Débit	Crédit	Débit	Crédit	Débit	Crédit
	Report			482.985.243	509.464.624		26.479.381
60470000	FOURNITURE DE BURE			35.775		35.775	
60510000	FOURNITURE NON STO			466.268		466.268	
60520000	ELECTRICITE			1.423.581		1.423.581	
60540000	PRODUIT D'ENTRETIEN			134.150		134.150	
60550000	FOURNITURES DE BURE			43.883		43.883	
60560000	ACHAT PETIT MATERIEL			2.808.671		2.808.671	
60570000	ACHAT ETUDES ET PRE			54.160		54.160	
60820000	ACHAT EMANLLAGES			99.000		99.000	
62710000	ANNONCES INSERTIONS			1.500.000		1.500.000	
62880000	AUTRES FRAIS DE TLEC			179.380		179.380	
63150000	COMMISSIONS BANCAIRE			57.380		57.380	
63180000	FRAIS DE TENUE DE CO			77.748		77.748	
63250000	HONORAIRES ET APPOI			3.847.100		3.847.100	
63280000	DIVERS FRAIS			2.847.752		2.847.752	
64030000	CREDIT FONCIER PATR			24.000		24.000	
64035000	FOND NAT EMPLOI			16.000		16.000	
64120000	PATENTES ET LICENCE			172.600		172.600	
64180000	AUTRES IMPOTS ET TAX			240.000		240.000	
64610000	DROITS D'ENREGISTRE			720.000		720.000	
66010000	SALAIRE ET APPOITEME			5.349.487		5.349.487	
66310000	INDEMNITE DE TRANSP			400.000		400.000	
66420000	CHARGES SOCIALES PA			252.000		252.000	
67110000	INTERETS DES EMPRUN			19.507.000		19.507.000	
68000000	DOTATIONS AUX AMORT			17.287.476		17.287.476	
70110100	VENTE EAU MINERALE				256.370		256.370
70110200	VENTE JUS PETIT MODE				763.530		763.530
70110300	VENTE JUS GRAND MO				965.190		965.190
70110400	VENTE BIERRE PETIT M				880.730		880.730
70110500	VENTE BIERRE GRAND				3.130.520		3.130.520
70110600	VENTE VIN ROUGE				334.800		334.800
70110700	VENTE LIQUEURS				715.200		715.200
70110800	VENTE PRODUITS DIVE				160.125		160.125
70210000	RESTAURATION ET CAFE				3.505.450		3.505.450
70610000	HEBERGEMENT				20.697.620		20.697.620
89500000	IMPOT MINIMUM FORFAI			345.505		345.505	
	Totaux comptes de bilan			477.941.454	509.018.974		31.077.520
	Totaux comptes de gestion			62.932.705	31.855.185	31.077.520	
	Totaux de la balance			540.874.159	540.874.159		

Désignation de l'entreprise **GRANIT HOTEL SARL (IFRS)****BILAN - ACTIF**Adresse **BEEDI CARREFOUR HAUTE TENSION**Numéro d'identification _____ Exercice clos le : **31/12/2010** Durée (en mois) **12**

Réf.	ACTIF	Ligne	Exercice N			Exercice N-1
			Brut	Amortissements Provisions	Net	Net
	ACTIF IMMOBILISE (I)	01				
AA	Charges Immobilisées	02				
AX	Frais d'Etablissement	03				
AY	Charges à Répartir	04				
AC	Primes de Remboursement des Obligations	05				
AD	Immobilisations Incorporelles	06	4 500 000	4 500 000		
AE	Frais de Recherche et de Développement	07				
AF	Brevets, Licences, Logiciels	08	4 500 000	4 500 000		
AG	Fonds Commercial	09				
AH	Autres Immobilisations Incorporelles	10				
AI	Immobilisations Corporelles	11	130 757 770	12 787 476	117 970 294	
AJ	Terrains	12	12 722 425		12 722 425	
AK	Bâtiments	13	61 856 800	3 092 840	58 763 960	
AL	Installations et Agencements	14				
AM	Matériels	15	42 000 000	6 150 000	35 850 000	
AN	Matériels de Transport	16	14 178 545	3 544 636	10 633 909	
AP	Avances et Acomptes versés sur Immobilisations	17				
AQ	Immobilisations Financières	18				
AR	Titres de Participation	19				
AS	Autres Immobilisations Financières	20				
AW	(1) dont H.A.O. : Brut	21				
	Net	22				
AZ	TOTAL ACTIF IMMOBILISE (I)	23	135 257 770	17 287 476	117 970 294	
	ACTIF CIRCULANT	24				
BA	Actif circulant H.A.O.	25				
BB	Stocks	26	463 950		463 950	
BC	Marchandises	27	463 950		463 950	
BD	Matières Premières et Autres Approvisionnements	28				
BE	En-cours	29				
BF	Produits Fabriqués	30				
BG	Créances et Emplois Assimilés	31	18 783 670		18 783 670	
BH	Fournisseurs, Avances versées	32				
BI	Clients	33	6 196 433		6 196 433	
BJ	Autres Créances	34	12 587 237		12 587 237	
BK	TOTAL ACTIF CIRCULANT (II)	35	19 247 620		19 247 620	
	TRESORERIE ACTIF	36	30 938 280		30 938 280	
BQ	Titres de Placement	37				
BR	Valeurs à Encaisser	38				
BS	Banques, Chèques postaux, Caisse	39	30 938 280		30 938 280	
BT	TOTAL TRESORERIE - ACTIF (III)	40	30 938 280		30 938 280	
BU	Ecart de Conversion - Actif (IV) (Perte probable de change)	41				
BZ	TOTAL GENERAL (I+II+III+IV)	42	185 443 670	17 287 476	168 156 194	

Désignation de l'entreprise **GRANIT HOTEL SARL (IFRS)** **BILAN - PASSIF**
 Adresse **BEEDI CARREFOUR HAUTE TENSION**
 Numéro d'Identification _____ Exercice clos le : **31/12/2010** Durée (en mois) **12**

Réf.	PASSIF (Avant répartition)	Ligne	Exercice N	Exercice N-1
	CAPITAUX PROPRES ET RESSOURCES ASSIMILEES	01		
CA	Capital	02	10 000 000	
CB	Actionnaires Capital non Appelé	03		
CC	Primes et Réserves	04		
CD	Primes d'Apports, d'Emissions, de Fusion	05		
CE	Ecart de Réévaluation	06		
CF	Réserves Indisponibles	07		
CG	Réserves Libres	08		
CH	Report à Nouveau (+ ou -)	09		
CI	Résultat Net de l'Exercice (Bénéfice + ou Perte -)	10	-31 423 025	
CK	Autres Capitaux Propres	11		
CL	Subventions d'Investissement	12		
CM	Provisions Réglementées et Fonds Assimilés	13		
CP	TOTAL CAPITAUX PROPRES (I)	14	-21 423 025	
	DETTES FINANCIERES ET RESSOURCES ASSIMILEES (1)	15		
DA	Emprunts	16		
DB	Dettes de Crédit-bail et Contrats Assimilés	17		
DC	Dettes Financières Diverses	18	161 292 174	
DD	Provisions Financières pour Risques et Charges	19		
DE	(1) dont H.A.O. :	20		
DF	TOTAL DETTES FINANCIERES (II)	21	161 292 174	
DG	TOTAL RESSOURCES STABLES (I+II)	22	139 869 149	
	PASSIF CIRCULANT	23		
DH	Dettes Circulantes H.A.O. et Ressources Assimilées	24	9 347 596	
DI	Clients, Avances reçues	25		
DJ	Fournisseurs d'Exploitation	26	119 230	
DK	Dettes Fiscales	27	1 545 019	
DL	Dettes Sociales	28	25 200	
DM	Autres Dettes	29	17 250 000	
DN	Risques Provisionnés	30		
DP	TOTAL PASSIF CIRCULANT (III)	31	28 287 045	
	TRESORERIE - PASSIF	32		
DQ	Banques, Crédits d'Escompte	33		
DR	Banques, Crédits de Trésorerie	34		
DS	Banques, Découverts	35		
DT	TOTAL TRESORERIE - PASSIF (IV)	36		
DU	Ecart de Conversion - Passif (V) (Gain probable de change)	37		
DZ	TOTAL GENERAL (I+II+III+IV+V)	38	168 156 194	

Désignation de l'entreprise GRANIT HOTEL SARL (IFRS)
 Adresse BEEDI CARREFOUR HAUTE TENSION
 Numéro d'Identification M080700034146S Exercice clos le : 31/12/2010 Durée (en mois) 12

COMPTE DE RESULTAT : CHARGES				
Réf.	Rubriques	Ligne	Exercice N	Exercice N-1
	ACTIVITE D'EXPLOITATION	01		
RA	Achats de Marchandises	02	4 147 394	
RB	- Variation de Stocks (- ou +)	03		
	<i>(Marge Brute sur Marchandises voir TB)</i>	04		
RC	Achats de Matières Premières et Fournitures Liées	05	664 100	
RD	- Variation de Stocks (- ou +)	06		
	<i>(Marge Brute sur Matières voir TG)</i>	07		
RE	Autres Achats	08	5 197 638	
RH	- Variation de Stocks (- ou +)	09		
RI	Transports	10		
RJ	Services Extérieurs	11	8 509 360	
RK	Impôts et Taxes	12	1 172 600	
RL	Autres Charges	13		
	<i>(Valeur Ajoutée voir TN)</i>	14		
RP	Charges de Personnel (1)	15	6 001 487	
	(1) Dont Personnel Extérieur	16		
RQ	<i>(Excédent Brut d'Exploitation voir TQ)</i>	17		
RS	Dotations aux Amortissements et aux Provisions	18	17 287 476	
RW	TOTAL DES CHARGES D'EXPLOITATION	19	42 980 055	
	<i>(Résultat d'Exploitation voir TX)</i>	20		
	ACTIVITE FINANCIERE	21		
SA	Frais Financiers	22	19 507 000	
SC	Pertes de Changes	23		
SD	Dotation aux Amortissements et aux Provisions	24		
SF	TOTAL DES CHARGES FINANCIERES	25	19 507 000	
	<i>(Résultat Financier voir UG)</i>	26		
SH	TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRES	27	62 487 055	
	<i>(Résultat des Activités Ordinaires voir UI)</i>	28		
	HORS ACTIVITES ORDINAIRES (H.A.O.)	29		
SK	Valeurs Comptables de Cessions d'Immobilisations	30		
SL	Charges H.A.O.	31		
SM	Dotations H.A.O.	32		
SO	TOTAL DES CHARGES H.A.O.	33		
	<i>(Résultat H.A.O. voir UP)</i>	34		
SQ	Participation des Travailleurs	35		
SR	Impôts sur le Résultat	36	345 505	
SS	TOTAL PARTICIPATION ET IMPOTS	37	345 505	
ST	TOTAL GENERAL DES CHARGES	38	62 832 560	
DU	<i>(Résultat Net voir UZ)</i>	39		

Désignation de l'entreprise GRANIT HOTEL SARL (IFRS)Adresse BEEDI CARREFOUR HAUTE TENSIONNuméro d'identification M080700034146SExercice clos le : 31/12/2010Durée (en mois) 12

COMPTE DE RESULTAT : PRODUITS					
Réf.	Rubriques		Ligne	Exercice N	Exercice N-1
	ACTIVITE D'EXPLOITATION		01		
TA	Ventes de Marchandises		02	7 206 465	
TB	MARGE BRUTE SUR MARCHANDISES	3 059 071	03		
TC	Ventes de Produits Fabriqués		04	3 505 450	
TD	Travaux, Services vendus		05	20 697 620	
TE	Production Stockée (ou Déstockage) (+ ou -)		06		
TF	Production Immobilisée		07		
TG	MARGE BRUTE SUR MATIERES	23 538 970	08		
TH	Produits Accessoires		09		
TI	CHIFFRE D'AFFAIRES (1) (TA + TC + TD + TH)	31 409 535	10		
TJ	(1) Dont à l'Exportation		11		
TK	Subventions d'Exploitation		12		
TL	Autres Produits		13		
TN	VALEUR AJOUTEE	11 718 443	14		
TQ	EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION	5 716 956	15		
TS	Reprises de Provisions		16		
TT	Transfert de Charges		17		
TW	TOTAL PRODUITS D'EXPLOITATION		18	31 409 535	
TX	RESULTAT D'EXPLOITATION Bénéfice (+) ; Perte (-)	-11 570 520	19		
	ACTIVITE FINANCIERE		20		
UA	Revenus Financiers		21		
UC	Gains de Change		22		
UD	Reprises de Provisions		23		
UE	Transfert de Charges		24		
UF	TOTAL DES PRODUITS FINANCIERS		25		
UG	RESULTAT FINANCIER (+ ou -)	-19 507 000	26		
UH	TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES ORDINAIRES		27	31 409 535	
UI	RESULTAT des Activités Ordinaires (1) (+ ou -)	-31 077 520	28		
UJ	(1) Dont Impôts Correspondant	345 505	29		
	HORS ACTIVITES ORDINAIRES (H.A.O.)		30		
UK	Produits des Cessions d'Immobilisations		31		
UL	Produits H.A.O.		32		
UM	Reprises H.A.O.		33		
UN	Transfert de Charges		34		
UO	TOTAL DES PRODUITS H.A.O.		35		
UP	(Résultat H.A.O. (+ ou -)		36		
UT	TOTAL GENERAL DES PRODUITS		37	31 409 535	
UZ	RESULTAT NET Bénéfice (+) ; Perte (-)	-31 423 025	38		

7A

Désignation de l'entreprise **GRANIT HOTEL SARL (IFRS)**
 Adresse **BEEDI CARREFOUR HAUTE TENSION**
 Numéro d'identification **M080700034146S** Exercice clos le : **31/12/2010** Durée (en mois) **12**

TABLEAU FINANCIER DES RESSOURCES ET EMPLOIS (TAFIRE)

Nota Toutes créances et dettes corrigés des pertes et gains de change latents (Écarts de conversion Actif et Passif) et ramenées à leurs montants "historiques" (valeurs d'entrée). Procédure à appliquer aux postes BH, BI, BJ, DI, DJ, DK, DL, DM, DN, FD, FI, FQ, du tableau ci-après, ainsi qu'au deux premières lignes du tableau de contrôle à la fin du tableau.

1ère PARTIE : DETERMINATION DES SOLDES FINANCIERS DE L'EXERCICE N

CAPACITE D'AUTOFINANCEMENT GLOBALE (C.A.F.G.)

CAFG = EBE - Charges Décaissables restantes A l'Exception des Cessions d'Actif Immobilisé
 + Produits Encaissables restants

		19 507 000		E.B.E		5 716 966	
(SA)	Frais Financiers	01					
(SC)	Pertes de Change	02		(TT)	Transferts de charges d'Exploitation		
(SL)	Charges	03		(UA)	Revenus Financiers		
(SQ)	Participation	04		(UE)	Transferts de Charges Financières		
(SR)	Impôts sur le Résultat	05	345 505	(UC)	Gains de Change		
				(UL)	Produits H.A.O.	06	
				(UN)	Transferts de Charges H.A.O.	07	
TOTAL (I)		08	19 852 505	TOTAL (II)		5 716 966	

CAFG : Total (II) - Total (I) = 09 -14 135 549 N-1

AUTOFINANCEMENT (A.F.)

AF = CAFG - Distribution des Dividendes dans l'Exercice (1)

AF = 10 -14 135 549 - = -14 135 549 N-1

VARIATION DU BESOIN DE FINANCEMENT D'EXPLOITATION (B.F.E.)

Var. B.F.E. = Var. Stocks (2) + Var. Créances (2) + Var. Dettes circulantes (2)

Variation des Stocks : N - (N-1)		Emplois Augmentation (+)		Ressources Diminution (-)	
(BC)	Marchandises	11	463 950	Ou	
(BD)	Matières Premières	12		Ou	
(BE)	En cours	13		Ou	
(BF)	Produits Fabriqués	14		Ou	
(A)	Variation Globale Nette des Stocks	15	463 950	Ou	

(1) Dividendes mis en paiement au cours de l'exercice, y compris les acomptes sur dividendes
 (2) A l'exception des éléments H.A.O.

7B

Désignation de l'entreprise **GRANIT HOTEL SARL (IFRS)**
 Adresse **BEEDI CARREFOUR HAUTE TENSION**
 Numéro d'identification **M080700034146S** Exercice clos le : **31/12/2010** Durée (en mois) **12**

TABLEAU FINANCIER DES RESSOURCES ET EMPLOIS (TAFIRE) Suite

Variation des Créances : N - (N-1)		Emplois Augmentation (+)	Ressources Diminution (-)
(BH) Fournisseurs, Avances versées	16		Ou
(BI) Clients	17	6 196 433	Ou
(BJ) Autres Créances	18	12 587 237	Ou
(B) Variation Globale Nette des Créances	19	18 783 670	Ou

Variation des Dettes circulantes : N - (N-1)		Emplois Diminution (-)	Ressources Augmentation (+)
(DI) Clients, Avances reçues	20		Ou
(DJ) Fournisseurs d'Exploitation	21		Ou 119 230
(DK) Dettes Fiscales	22		Ou 1 545 019
(DL) Dettes Sociales	23		Ou 25 200
(DM) Autres Dettes	24		Ou 17 250 000
(DN) Risques Provisionnés	25		Ou
[C] Variation Globale Nette des Dettes Circulantes	26		Ou 18 939 449

VARIATION DU B.F.E. = (A) + (B) + [C]	27	308 171	Ou
--	-----------	----------------	-----------

EXCEDENT DE TRESORERIE D'EXPLOITATION (E.T.E.)

ETE = EBE - Variation BFE - Production Immobilisée

		N	N - 1
Excédent Brut d'Exploitation	28	5 716 956	
- Variation du B.F.E. (- si emplois ; + si Ressources) (- ou +)	29	-308 171	
- Production Immobilisée	30		
EXCEDENT DE TRESORERIE D'EXPLOITATION	31	5 408 785	

Désignation de l'entreprise	GRANIT HOTEL SARL (IFRS)			
Adresse	BEEDI CARREFOUR HAUTE TENSION			
Numéro d'identification	M080700034146S	Exercice clos le :	31/12/2010	Durée (en mois) 12

TABLEAU FINANCIER DES RESSOURCES ET EMPLOIS (TAFIRE) Suite

2 à PARTIE : TABLEAU

Réf.	Rubriques	Ligne	Exercice N		Exercice N-1 (E - ; R +)
			Emplois	Ressources	
	I. INVESTISSEMENTS ET DESINVESTISSEMENTS	01			
FA	Charges Immobilisées (augmentation dans l'exercice)	02			
	Croissance Interne	03			
FB	Acquisition / Cessions d'Immobilisations Incorporelles	04	4 500 000		
FC	Acquisition / Cessions d'Immobilisations Corporelles	05	130 757 770		
	Croissance Externe	06			
FD	Acquisition / Cessions d'Immobilisations Financières	07			
FF	INVESTISSEMENT TOTAL	08	135 257 770		
FG	II. VARIATION DU BESOIN DE FINANCEMENT D'EXPLOITATION (et Signe Var BFE)	09	308 171		
FH	A. EMPLOIS ECONOMIQUES A FINANCER (FF + FG)	10	135 565 941		
FI	III. EMPLOI / RESSOURCES (B.F. HAO)	11		9 347 596	
FJ	IV. EMPLOIS FINANCIERS CONTRAINTS (1)	12			
	Remboursements (selon échéancier) des emprunts et dettes financières	13			
FK	B. EMPLOIS TOTAUX A FINANCER	14	126 218 345		
	V. FINANCEMENT INTERNE	15			
FL	Dividendes (emplois) / C.A.F.G. (Ressources)	16		-14 135 549	
	VI. FINANCEMENT PAR LES CAPITAUX PROPRES	17			
FM	Augmentation de Capital par Apports Nouveaux	18		10 000 000	
FN	Subventions d'investissement	19			
FP	Prélèvements sur le Capital (y compris retraits de l'exploitant)	20			
	VII. FINANCEMENT PAR DE NOUVEAUX EMPRUNTS	21			
FQ	Emprunts (2)	22	9 530 720	170 822 894	
FR	Autres Dettes Financières (2)	23			
FS	C. RESSOURCE NETTES DE FINANCEMENT	24		157 156 625	
FT	D. EXCEDENT OU INSUFFISANCE DE RESSOURCES DE FINANCEMENT (C - B)	25		30 938 280	
	VIII. VARIATION DE LA TRESORERIE	26			
	Trésorerie Nette	27			
FU	A la clôture de l'Exercice + ou -	28	30 938 280		
FV	A l'ouverture de l'Exercice + ou -	29			
FW	VARIATION DE TRESORERIE : (+ si Emplois ; - si Ressources)	30	30 938 280		
	Contrôle : D = VIII avec signe opposé	31			

(1) à l'exclusion des remboursements anticipés portés en VII

(2) remboursements anticipés inscrits séparément en emplois

CONTRÔLE (à partir des masses des bilans N et N-1)		32	Emplois		Ressources
Variation du Fonds de Roulement (FdR)	: FdR (N) - FdR (N-1)	33		Ou	21 898 855
Variation du B.F. Global (B.F.G)	: BFG (N) - BFG (N-1)	34		Ou	9 039 425
Variation de la Trésorerie (T)	: T (N) - T (N-1)	35	30 938 280	Ou	
TOTAL		36	30 938 280	=	30 938 280

Désignation de l'entreprise : **GRANIT HOTEL SARL (IFRS)**

Adresse : **BEEDI CARREFOUR HAUTE TENSION**

Numéro d'identification : **M080700034146S**

Exercice obs le : **31/12/2010**

Durée (en mois) : **12**

ACTIF IMMOBILISE

Lignes	A	AUGMENTATION B			DIMINUTION C		D = A + B - C	
		Montant Brut à l'ouverture de l'exercice	Acquisitions, Apports, Création	Virement de poste à poste	Suite à une Réévaluation pratiquée au cours de l'exercice	Cessions, Scissions, Hors Service		Virement de Poste à Poste
	CHARGES IMMOBILISEES : Totaux Lignes 2 et 3							
01								
02	Frais d'Etablissement et Charges à Répartir							
03	Primes de Remboursement des Obligations							
	IMMOBILISATIONS INCORPORELLES : Lignes 5 à 8		4 500 000					4 500 000
04								
05	Frais de Recherche et de Développement							
06	Brevets, Licences, logiciels		4 500 000					4 500 000
07	Fonds Commercial							
08	Autres Immobilisations Incorporelles							
	IMMOBILISATIONS CORPORELLES : Lignes 10 à 15		130 757 770					130 757 770
09								
10	Terrains		12 722 425					12 722 425
11	Bâtiments		61 856 800					61 856 800
12	Installations et Agencements							
13	Matériel		42 000 000					42 000 000
14	Matériels de Transport		14 178 545					14 178 545
15	AVANCES ET ACOMPTES VERSEES SUR IMMOBILISATIONS							
	IMMOBILISATIONS FINANCIERES : Lignes 17 à 18							
16								
17	Titres de Participation							
18	Autres immobilisations financières							
	TOTAL GENERAL : Lignes 1, 4, 9 et 16		135 257 770					135 257 770
19								

Nota : Inscrire au bas du tableau, s'ils sont significatifs, les montants (par postes révérencés) d'immobilisations incorporelles en cours à la clôture.

Désignation de l'entreprise **GRANIT HOTEL SARL (IFRS)**Adresse **BEEDI CARREFOUR HAUTE TENSION**Numéro d'identification **M080700034146S**Exercice clos le : **31/12/2010**Durée (en mois) **12****AMORTISSEMENTS**

	Ligne	A	B	C	D = A + B - C
		Amortissements Cumulés à l'Ouverture de l'Exercice	AUGMENTATION : Dotations de l'Exercice	DIMINUTIONS : Amortissements relatifs aux Eléments sortis de l'Actif	Cumul des Amortissements à la Clôture de l'Exercice
CHARGES IMMOBILISEES	01				
Frais d'Etablissement et Charges à Répartir	02				
Primes de Remboursement des Obligations	03				
TOTAUX Lignes 2 et 3	04				
IMMOBILISATIONS INCORPORELLES	05				
Frais de Recherche et de Développement	06				
Brevets, Licences, logiciels	07		4 500 000		4 500 000
Fonds Commercial	08				
Autres Immobilisations Incorporelles	09				
TOTAUX (I) : Lignes 6 à 9	10		4 500 000		4 500 000
IMMOBILISATIONS CORPORELLES	11				
Terrains	12				
Bâtiments	13		3 092 840		3 092 840
Installations et Agencements	14				
Matériel	15		6 150 000		6 150 000
Matériels de Transport	16		3 544 636		3 544 636
TOTAUX (II) : Lignes 12 à 16	17		12 787 476		12 787 476
TOTAUX (I + II)	18		17 287 476		17 287 476
Total des Dotations de l'Exercice	19		17 287 476		

Amortissements réputés Différés en Période Déficitaire

Amortissements Antérieurs différé	+	Amortissements Différés de l'Exercice	-	Amortissements Antérieurs Différés et Imputés sur l'Exercice	=	Amortissements Différés à la Fin de l'Exercice
20						
21						

ANNEXE 3.2. : Etats financiers issus du référentiel comptable IFRS 2011

- Balance générale
- Bilan
- Compte de résultat
- Tableau financier des ressources et des emplois
- Etat des immobilisations et des amortissements

Balance des comptes

GRANIT HOTEL (IFRS)

Complète

Période du 01/01/11
au 31/12/11
Tenue de compte : C

Comptabilité 100 13.00

Date de tir: 30/01/13 à 13:11:59

Page : 1

Numéro de compte	Intitulé des comptes	Mouvements au 31/12/		Mouvements		Soldes cumulés	
		Débit	Crédit	Débit	Crédit	Débit	Crédit
10100000	CAPITAL SOCIAL		10.000.000				10.000.000
12910000	PERTE NETTE A REPOR			31.423.025		31.423.025	
16000000	EMPRUNTS ET DETTES		161.292.174	5.750.000	7.806.143		163.348.317
21300000	LOGICIELS	4.500.000				4.500.000	
22300000	TERRAINS BATIS	12.722.425				12.722.425	
23230000	BATIMENTS ADMINISTR	61.856.800				61.856.800	
24130000	MATERIELS COMMERCIE	2.500.000				2.500.000	
24200000	MATERIEL D'EXPLOITAT	35.000.000				35.000.000	
24400000	MATERIEL ET MOBILI	4.500.000				4.500.000	
24510000	MATERIEL DE TRANSPO	14.178.545				14.178.545	
28130000	AMORTISSEMENTS LOG		4.500.000				4.500.000
28300000	AMORTS COMMERCIAL				6.150.000		6.150.000
28310000	Amort bâtiments		3.092.840		3.092.840		6.185.680
28410000	AMORTISSEMENTS MAT		6.150.000				6.150.000
28450000	AMORTISSEMENT MATE		3.544.636		3.545.000		7.089.636
31110100	STOCK EAU MINERAI	5.600		43.800	23.900	25.500	
31110200	STOCK JUS P.M	18.300				18.300	
31110300	STOCKS JUS GRAND M	35.600		96.240	35.600	96.240	
31110400	STOCKS BIERRE PETIT	68.850		180.160	68.850	180.160	
31110500	STOCKS BIERRE GRAND	75.600		82.800	81.000	77.400	
31110600	STOCKS VIN ROUGE	60.000		6.400	60.000	6.400	
31110700	STOCKS LIQUEURS	200.000		344.800	200.000	344.800	
40110100	FOURNISSEURS DIVERS	71.639	190.869	5.103.544	6.143.008		1.158.694
41100010	CLIENTS DIVERS	31.715.583	25.519.150	8.672.950	11.377.173	3.492.210	
41100200	CLIENT P. D. G	76.600	76.600				
42200000	REMUNERATIONDUE AU			2.846.401	2.259.501	586.900	
42320000	PERSONNEL SAISIE AR			53.000	53.000		
43100000	C.N.P.S				226.800		226.800
43110000	PRESTATIONS FAMILIAL			232.969	131.644	101.325	
43120000	ACCIDENT DE TRAVAIL		25.200	57.035	31.704	131	
43130000	PENSION DE VIEILLESSE			234.514	133.189	101.325	
44100000	Etat IS		345.505	345.505	402.961		402.961
44210000	IMPOT TAXE D'ETAT			72.419	72.157	262	
44220000	IMPOT ET TAXE POUR C			35.461	37.841		2.380
44320000	TVA FACTURE SUR PRE			12.096.128	6.482.491	5.613.637	
44410000	ACOMPTE I.S	101.800		352.338	101.800	352.338	
44420000	T.V.A.FACTUREE		1.193.284				1.193.284
44450000	RETENUE SUR SALAIRE		630				630
44490000	CREDIT TVA			74.163.848	70.038.330	4.125.518	
44520000	ETAT TVA RECUPERABL	11.012.812		3.332.226	14.829.058		484.020
44540000	ETAT TVA RECUPERABL	1.472.625		396.028	381.590	1.487.063	
44600000	PRECOMPTE SUR LOYER			720.000	720.000		
44720000	CREDIT FONCIER		5.600				5.600
44860000	ETAT DETTES A PAYER				96.684		96.684
46120000	ASSOCIE TCHOKONDEU			23.634.920	19.246.324	4.388.596	
46210000	COMPTES COURANTS D		17.250.000	17.250.000	16.675.000		16.675.000
47000000	BAILLEURS MEBOU				6.480.000		6.480.000
47120000	SCIMA SARL			96.330	80.000	16.330	
47400000	CHARGE A PAYER				275.577		275.577
48100000	FOURNISSEURS D'INVE			5.000.000	652.050	4.347.950	
48120000	FOURNISSEUR INVEST		9.347.596				9.347.596
52100000	ECOBANK BANQUE			24.383.616	23.257.716	1.125.900	
	A reporter	180.172.770	242.534.084	217.006.457	201.248.931		46.603.779

Balance des comptes

GRANIT HOTEL (IFRS)

Complète

Période du 01/01/11
au 31/12/11
Tenue de compte : C

Comptabilité 100 13.00

Date de tir: 30/01/13 à 13:11:59

Page : 2

Numéro de compte	Intitulé des comptes	Mouvements au 31/12/		Mouvements		Soldes cumulés	
		Débit	Crédit	Débit	Crédit	Débit	Crédit
	Report	180.172.779	242.534.084	217.006.457	201.248.931		46.603.779
52110000	BANQUES	24.861.031			22.250.000	2.611.031	
57110000	CAISSE PRINCIPALE	6.077.249		41.901.736	47.221.154	757.831	
58510000	MOUVEMENTS DE FOND			19.145.061	19.145.061		
60110100	ACHATS EAU MINERALE			3.458.105		3.458.105	
60210000	MATIERES ET FOURNIT			5.530.716		5.530.716	
60212000	FOURNITURE D'HOTEL			59.400		59.400	
60310100	VARIATIONS DE STOCKS			23.100	43.800		20.700
60310300	VARIATIONS STOKS JUS				96.240		96.240
60310400	VARIATIONS STOCKS BI			104.450	180.160		75.710
60310500	VARIATIONS STOCKS BI			75.600	82.800		7.200
60310600	VARIATIONS STOCKS VI			60.000	6.400	53.600	
60310700	VARIATIONS STOCKS LI			200.000	344.800		144.800
60410000	MATIERES COSOMMABL			823.332		823.332	
60430000	PRODUIT ENTRETIEN			199.515		199.515	
60470000	FOURNITURE DE BURE			525.698		525.698	
60510000	FOURNITURE NON STO			857.004		857.004	
60520000	ELECTRICITE			4.692.321		4.692.321	
60530000	CARBURANTS ET LUBRIF			1.219.900		1.219.900	
60540000	PRODUIT D'ENTRETIEN			389.460		389.460	
60560000	ACHAT PETIT MATERIEL			1.558.143		1.558.143	
60570000	ACHAT ETUDES ET PRE			3.309.169		3.309.169	
60580000	ACHAT GAZ DOMESTIQ			32.000		32.000	
60590000	RRROBTENUS				4.875		4.875
60830000	ACHAT EMBALLAGES			130.000		130.000	
61300000	FRAIS TAXI DEPLACEME			299.750		299.750	
61610000	TRANSPORTS DE PLIS			95.000		95.000	
61810000	VOYAGE ET DEPLACEM			431.841		431.841	
62000000	LOCATIONS BATIMENTS			7.264.000		7.264.000	
62340000	HONORAIRE EXPERT			1.000.000		1.000.000	
62400000	INSTALLATION			80.000		80.000	
62430000	MAINTENANCE			749.272		749.272	
62480000	AUTRES ENTRETIENS ET			983.600		983.600	
62520000	ASSURANCE MATERIEL			78.076		78.076	
62710000	ANNONCES INSERTIONS			528.485		528.485	
62810000	FRAIS TELEPHONE			677.140		677.140	
62820000	FRAIS TELEX			8.000		8.000	
62830000	FRAIS TELECOPIE			8.150		8.150	
62880000	AUTRES FRAIS DE TLEC			128.450		128.450	
63150000	COMMISSIONS BANCAIRE			330.458		330.458	
63180000	FRAIS DE TENUE DE CO			189.919		189.919	
63250000	HONORAIRES ET APPOI			945.760		945.760	
63280000	DIVERS FRAIS			1.536.223		1.536.223	
63430000	REDEVANCE POUR LOG			15.000		15.000	
63580000	CONCOUR DIVERS			6.000		6.000	
63820000	FRAIS DE DEMENAGEM			291.960		291.960	
63830000	FRAIS DE RECEPTION			272.534		272.534	
63840000	FRAIS DE MISSION			313.000		313.000	
64000000	IMPOTET TAXE DIRECT			7.200		7.200	
64120000	PATENTES ET LICENCE			173.839		173.839	
64180000	AUTRES IMPOTS ET TAX			44.118		44.118	
	A reporter	211.111.059	242.534.084	317.758.942	290.624.221		4.288.304

Balance des comptes

GRANIT HOTEL (IFRS)

Complète

Période du 01/01/11
au 31/12/11
Tenue de compte : C

Comptabilité 100 13.00

Date de tirage 30/01/13 à 13:11:59

Page : 3

Numéro de compte	Intitulé des comptes	Mouvements au 31/12/		Mouvements		Soldes cumulés	
		Débit	Crédit	Débit	Crédit	Débit	Crédit
	Report	211.111.059	242.534.084	317.758.942	290.624.221		4.288.304
64610000	DROITS D'ENREGISTRE			723.000		723.000	
64640000	ACHAT VIGNETTE			17.000		17.000	
64720000	PENALITE D'ASSIETTE I			52.661		52.661	
65100000	PERTE SUR CREANCE D			81.200		81.200	
65820000	DONS			76.800		76.800	
66100000	RENUMERATION DIRECT			7.137.968		7.137.968	
66420000	CHARGES SOCIALES PA			245.538		245.538	
67100000	INTERET BANCAIRE			37.003		37.003	
67110000	INTERETS DES EMPRUN			19.383.193		19.383.193	
68000000	DOTATIONS AUX AMORT			12.787.840		12.787.840	
70200000	BAR RESTAURANT			555.950	3.603.901		3.047.951
70210000	RESTAURATION ET CAFE			1.106.191	7.647.195		6.541.004
70610000	HEBERGEMENT			4.545.546	31.538.151		26.992.605
70780000	AUTRES PRODUITS ACC				82.000		82.000
70920000	RRR HORS FACT/RESTO			30.700		30.700	
75800000	PRODUIT DIVERS				24.000		24.000
89000000	Bilan d'ouverture	31.423.025		402.961	31.423.025	402.961	
	Totaux comptes de bilan	242.534.084	242.534.084	278.456.215	321.288.171		42.831.956
	Totaux comptes de gestion			86.486.278	43.654.322	42.831.956	
	Totaux de la balance	242.534.084	242.534.084	364.942.493	364.942.493		

Désignation de l'entreprise **GRANIT HOTEL SARL (IFRS)****BILAN - ACTIF**Adresse **BEEDI CARREFOUR HAUTE TENSION**

Numéro d'identification

Exercice clos le :

31/12/2011

Durée (en mois)

12

Réf.	ACTIF	Ligne	Exercice N			Exercice N-1
			Brut	Amortissements Provisions	Net	Net
	ACTIF IMMOBILISE (I)	01				
AA	Charges Immobilisées	02				
AX	Frais d'Etablissement	03				
AY	Charges à Répartir	04				
AC	Primes de Remboursement des Obligations	05				
AD	Immobilisations Incorporelles	06	4 500 000	4 500 000		
AE	Frais de Recherche et de Développement	07				
AF	Brevets, Licences, Logiciels	08	4 500 000	4 500 000		
AG	Fonds Commercial	09				
AH	Autres Immobilisations Incorporelles	10				
AI	Immobilisations Corporelles	11	130 757 770	25 574 952	105 182 818	117 970 294
AJ	Terrains	12	12 722 425		12 722 425	12 722 425
AK	Bâtiments	13	61 856 800	6 185 316	55 671 484	58 763 960
AL	Installations et Agencements	14				
AM	Matériels	15	42 000 000	12 300 000	29 700 000	35 850 000
AN	Matériels de Transport	16	14 178 545	7 089 636	7 088 909	10 633 909
AP	Avances et Acomptes versés sur Immobilisations	17				
AQ	Immobilisations Financières	18				
AR	Titres de Participation	19				
AS	Autres Immobilisations Financières	20				
AW	(1) dont H.A.O. : Brut	21				
	Net	22				
AZ	TOTAL ACTIF IMMOBILISE (I)	23	135 257 770	30 074 952	105 182 818	117 970 294
	ACTIF CIRCULANT	24				
BA	Actif circulant H.A.O.	25				
BB	Stocks	26	748 800		748 800	463 950
BC	Marchandises	27	748 800		748 800	463 950
BD	Matières Premières et Autres Approvisionnements	28				
BE	En-cours	29				
BF	Produits Fabriqués	30				
BG	Créances et Emplois Assimilés	31	19 072 089		19 072 089	18 783 670
BH	Fournisseurs, Avances versées	32				
BI	Clients	33	3 492 210		3 492 210	6 196 433
BJ	Autres Créances	34	15 579 879		15 579 879	12 587 237
BK	TOTAL ACTIF CIRCULANT (II)	35	19 820 889		19 820 889	19 247 620
	TRESORERIE ACTIF	36	4 494 762		4 494 762	30 938 280
BQ	Titres de Placement	37				
BR	Valeurs à Encaisser	38				
BS	Banques, Chèques postaux, Caisse	39	4 494 762		4 494 762	30 938 280
BT	TOTAL TRESORERIE - ACTIF (III)	40	4 494 762		4 494 762	30 938 280
BU	Ecarts de Conversion - Actif (IV) (Perte probable de change)	41				
BZ	TOTAL GENERAL (I+II+III+IV)	42	159 573 421	30 074 952	129 498 469	168 156 194

Désignation de l'entreprise GRANIT HOTEL SARL (IFRS)

Adresse BEEDI CARREFOUR HAUTE TENSION

Numéro d'identification _____ Exercice clos le : 31/12/2011 Durée (en mois) 12

Réf.	PASSIF (Avant répartition)	Ligne	Exercice N	Exercice N-1
	CAPITAUX PROPRES ET RESSOURCES ASSIMILEES	01		
CA	Capital	02	10 000 000	10 000 000
CB	Actionnaires Capital non Appelé	03		
CC	Primes et Réserves	04	-31 423 025	-31 423 025
CD	Primes d'Apports, d'Émissions, de Fusion	05		
CE	Ecart de Réévaluation	06		
CF	Réserves Indisponibles	07		
CG	Réserves Libres	08		
CH	Report à Nouveau (+ ou -)	09	-31 423 025	-31 423 025
CI	Résultat Net de l'Exercice (Bénéfice + ou Perte -)	10	-43 234 553	
CK	Autres Capitaux Propres	11		
CL	Subventions d'investissement	12		
CM	Provisions Réglementées et Fonds Assimilés	13		
CP	TOTAL CAPITAUX PROPRES (I)	14	-64 657 578	-21 423 025
	DETTES FINANCIERES ET RESSOURCES ASSIMILEES (1)	15		
DA	Emprunts	16		
DB	Dettes de Crédit-bail et Contrats Assimilés	17		
DC	Dettes Financières Diverses	18	163 348 317	161 292 174
DD	Provisions Financières pour Risques et Charges	19		
DE	(1) dont H.A.O. :	20		
DF	TOTAL DETTES FINANCIERES (II)	21	163 348 317	161 292 174
DG	TOTAL RESSOURCES STABLES (I+II)	22	98 690 739	139 869 149
	PASSIF CIRCULANT	23		
DH	Dettes Circulantes H.A.O. et Ressources Assimilées	24	4 999 646	9 347 596
DI	Clients, Avances reçues	25		
DJ	Fournisseurs d'Exploitation	26	1 158 694	119 230
DK	Dettes Fiscales	27	992 013	1 545 019
DL	Dettes Sociales	28	226 800	25 200
DM	Autres Dettes	29	23 430 577	17 250 000
DN	Risques Provisionnés	30		
DP	TOTAL PASSIF CIRCULANT (III)	31	30 807 730	28 287 045
	TRESORERIE - PASSIF	32		
DQ	Banques, Crédits d'Escompte	33		
DR	Banques, Crédits de Trésorerie	34		
DS	Banques, Découverts	35		
DT	TOTAL TRESORERIE - PASSIF (IV)	36		
DU	Ecart de Conversion - Passif (V) (Gain probable de change)	37		
DZ	TOTAL GENERAL (I+II+III+IV+V)	38	129 498 469	168 156 194

Désignation de l'entreprise **GRANIT HOTEL SARL (IFRS)**
 Adresse **BEEDI CARREFOUR HAUTE TENSION**
 Numéro d'identification **M080700034146S** Exercice clos le : **31/12/2011** Durée (en mois) **12**

COMPTE DE RESULTAT : CHARGES				
Réf.	Rubriques	Ligne	Exercice N	Exercice N-1
	ACTIVITE D'EXPLOITATION	01		
RA	Achats de Marchandises	02	3 458 105	4 147 394
RB	- Variation de Stocks (- ou +)	03	-291 050	
	<i>(Marge Brute sur Marchandises voir TB)</i>	04		
RC	Achats de Matières Premières et Fournitures Liées	05	5 590 116	664 100
RD	- Variation de Stocks (- ou +)	06		
	<i>(Marge Brute sur Matières voir TG)</i>	07		
RE	Autres Achats	08	13 731 667	5 197 638
RH	- Variation de Stocks (- ou +)	09		
RI	Transports	10	826 591	
RJ	Services Extérieurs	11	15 406 027	8 509 360
RK	Impôts et Taxes	12	1 017 818	1 172 600
RL	Autres Charges	13	158 000	
	<i>(Valeur Ajoutée voir TN)</i>	14		
RP	Charges de Personnel (1)	15	7 383 506	6 001 487
	(1) Dont Personnel Extérieur	16		
RQ	<i>(Excédent Brut d'Exploitation voir TQ)</i>	17		
RS	Dotations aux Amortissements et aux Provisions	18	12 767 476	17 267 476
RW	TOTAL DES CHARGES D'EXPLOITATION	19	60 068 256	42 980 055
	<i>(Résultat d'Exploitation voir TX)</i>	20		
	ACTIVITE FINANCIERE	21		
SA	Frais Financiers	22	19 420 196	19 507 000
SC	Pertes de Changes	23		
SD	Dotation aux Amortissements et aux Provisions	24		
SF	TOTAL DES CHARGES FINANCIERES	25	19 420 196	19 507 000
	<i>(Résultat Financier voir UG)</i>	26		
SH	TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRES	27	79 488 452	62 487 055
	<i>(Résultat des Activités Ordinaires voir UI)</i>	28		
	HORS ACTIVITES ORDINAIRES (H.A.O.)	29		
SK	Valeurs Comptables de Cessions d'Immobilisations	30		
SL	Charges H.A.O.	31		
SM	Dotations H.A.O.	32		
SO	TOTAL DES CHARGES H.A.O.	33		
	<i>(Résultat H.A.O. voir UP)</i>	34		
SQ	Participation des Travailleurs	35		
SR	Impôts sur le Résultat	36	402 961	345 505
SS	TOTAL PARTICIPATION ET IMPOTS	37	402 961	345 505
ST	TOTAL GENERAL DES CHARGES	38	79 891 413	62 832 560
DU	<i>(Résultat Net voir UZ)</i>	39		

Désignation de l'entreprise GRANIT HOTEL SARL (IFRS)

Adresse BEEDI CARREFOUR HAUTE TENSION

Numéro d'identification M080700034146S Exercice clos le : 31/12/2011 Durée (en mois) 12

COMPTE DE RESULTAT : PRODUITS						
Réf.	Rubriques			Ligne	Exercice N	Exercice N-1
	ACTIVITE D'EXPLOITATION			01		
TA	Ventes de Marchandises			02	3 047 951	7 206 465
TB	MARGE BRUTE SUR MARCHANDISES	-119 104	3 059 071	03		
TC	Ventes de Produits Fabriqués			04	6 510 304	3 505 450
TD	Travaux, Services vendus			05	26 992 605	20 697 620
TE	Production Stockée (ou Déstockage) (+ ou -)			06		
TF	Production Immobilisée			07		
TG	MARGE BRUTE SUR MATIERES	27 912 793	23 538 970	08		
TH	Produits Accessoires			09	82 000	
TI	CHIFFRE D'AFFAIRES (1) (TA + TC + TD + TH)	36 632 860	31 409 535	10		
TJ	(1) Dont à l'Exportation			11		
TK	Subventions d'Exploitation			12		
TL	Autres Produits			13	24 000	
TN	VALEUR AJOUTEE	-3 240 414	11 718 443	14		
TQ	EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION	-10 623 920	5 716 956	15		
TS	Reprises de Provisions			16		
TT	Transfert de Charges			17		
TW	TOTAL PRODUITS D'EXPLOITATION			18	36 656 860	31 409 535
TX	RESULTAT D'EXPLOITATION Bénéfice (+) ; Perte (-)	-23 411 396	-11 570 520	19		
	ACTIVITE FINANCIERE			20		
UA	Revenus Financiers			21		
UC	Gains de Change			22		
UD	Reprises de Provisions			23		
UE	Transfert de Charges			24		
UF	TOTAL DES PRODUITS FINANCIERS			25		
UG	RESULTAT FINANCIER (+ ou -)	-19 420 196	-19 507 000	26		
UH	TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES ORDINAIRES			27	36 656 860	31 409 535
UI	RESULTAT des Activités Ordinaires (1) (+ ou -)	-42 831 592	-31 077 520	28		
UJ	(1) Dont Impôts Correspondant	402 961	345 505	29		
	HORS ACTIVITES ORDINAIRES (H.A.O.)			30		
UK	Produits des Cessions d'Immobilisations			31		
UL	Produits H.A.O.			32		
UM	Reprises H.A.O.			33		
UN	Transfert de Charges			34		
UO	TOTAL DES PRODUITS H.A.O.			35		
UP	(Résultat H.A.O. (+ ou -))			36		
UT	TOTAL GENERAL DES PRODUITS			37	36 656 860	31 409 535
UZ	RESULTAT NET Bénéfice (+) ; Perte (-)	-43 234 553	-31 423 025	38		

7A

Désignation de l'entreprise **GRANIT HOTEL SARL (IFRS)**
 Adresse **BEEDI CARREFOUR HAUTE TENSION**
 Numéro d'identification **M080700034146S** Exercice clos le : **31/12/2011** Durée (en mois) **12**

TABLEAU FINANCIER DES RESSOURCES ET EMPLOIS (TAFIRE)

Nota Toutes créances et dettes corrigés des pertes et gains de change latents (Écarts de conversion Actif et Passif) et ramenées à leurs montants "historiques" (valeurs d'entrée). Procédure à appliquer aux postes BH, BI, BJ, DI, DJ, DK, DL, DM, DN, FD, FI, FQ, du tableau ci-après, ainsi qu'au deux premières lignes du tableau de contrôle à la fin du tableau.

1ère PARTIE : DETERMINATION DES SOLDES FINANCIERS DE L'EXERCICE N

CAPACITE D'AUTOFINANCEMENT GLOBALE (C.A.F.G.)

CAFG = EBE - Charges Décaissables restantes A l'Exception des Cessions d'Actif Immobilisé
 + Produits Encaissables restants

					E.B.E	
(SA) Frais Financiers	01	19 420 196				-10 623 920
(SC) Pertes de Change	02		(TT)	Transferts de charges d'Exploitation		
(SL) Charges	03		(UA)	Revenus Financiers		
(SQ) Participation	04		(UE)	Transferts de Charges Financières		
(SR) Impôts sur le Résultat	05	402 961	(UC)	Gains de Change		
			(UL)	Produits H.A.O.	06	
			(UN)	Tranferts de Charges H.A.O.	07	
TOTAL (I)	08	19 823 157		TOTAL (II)		-10 623 920

CAFG : Total (II) - Total (I) = 09 -30 447 077 N-1 14 135 549

AUTOFINANCEMENT (A.F.)

AF = CAFG - Distribution des Dividendes dans l'Exercice (1)

AF = 10 -30 447 077 - = -30 447 077 N-1 14 135 549

VARIATION DU BESOIN DE FINANCEMENT D'EXPLOITATION (B.F.E.)

Var. B.F.E. = Var. Stocks (2) + Var. Créances (2) + Var. Dettes circulantes (2)

Variation des Stocks : N - (N-1)		Emplois Augmentation (+)		Ressources Diminution (-)	
(BC) Marchandises	11	284 850	Ou		
(BD) Matières Premières	12		Ou		
(BE) En cours	13		Ou		
(BF) Produits Fabriqués	14		Ou		
(A) Variation Globale Nette des Stocks	15	284 850	Ou		

(1) Dividendes mis en paiement au cours de l'exercice, y compris les acomptes sur dividendes
 (2) A l'exception des éléments H.A.O.

7B

Désignation de l'entreprise **GRANIT HOTEL SARL (IFRS)**
 Adresse **BEEDI CARREFOUR HAUTE TENSION**
 Numéro d'identification **M080700034146S** Exercice clos le : **31/12/2011** Durée (en mois) **12**

TABLEAU FINANCIER DES RESSOURCES ET EMPLOIS (TAFIRE) Suite

Variation des Créances : N - (N-1)		Emplois Augmentation (+)		Ressources Diminution (-)
(BH) Fournisseurs, Avances versées	16		Ou	
(BI) Clients	17		Ou	2 704 223
(BJ) Autres Créances	18	2 992 642	Ou	
(B) Variation Globale Nette des Créances	19	288 419	Ou	

Variation des Dettes circulantes : N - (N-1)		Emplois Diminution (-)		Ressources Augmentation (+)
(DI) Clients, Avances reçues	20		Ou	
(DJ) Fournisseurs d'Exploitation	21		Ou	1 039 464
(DK) Dettes Fiscales	22	553 006	Ou	
(DL) Dettes Sociales	23		Ou	201 600
(DM) Autres Dettes	24		Ou	6 180 577
(DN) Risques Provisionnés	25		Ou	
[C] Variation Globale Nette des Dettes Circulantes	26		Ou	6 868 635

VARIATION DU B.F.E. = (A) + (B) + [C]	27		Ou	6 295 366
--	-----------	--	-----------	------------------

EXCEDENT DE TRESORERIE D'EXPLOITATION (E.T.E.)

ETE = EBE - Variation BFE - Production Immobilisée

		N	N - 1
Excédent Brut d'Exploitation	28	-10 623 920	5 716 956
- Variation du B.F.E. (- si emplois ; + si Ressources) (- ou +)	29	6 295 366	-308 171
- Production Immobilisée	30		
EXCEDENT DE TRESORERIE D'EXPLOITATION	31	-4 328 554	5 408 785

Désignation de l'entreprise	GRANIT HOTEL SARL (IFRS)		
Adresse	BEEDI CARREFOUR HAUTE TENSION		
Numéro d'identification	M080700034146S	Exercice clos le :	31/12/2011
		Durée (en mois)	12

TABLEAU FINANCIER DES RESSOURCES ET EMPLOIS (TAFIRE) Suite

2 à PARTIE : TABLEAU

Réf.	Rubriques	Ligne	Exercice N		Exercice N-1 (E - ; R +)
			Emplois	Ressources	
	I. INVESTISSEMENTS ET DESINVESTISSEMENTS	01			
FA	Charges Immobilisées (augmentation dans l'exercice)	02			
	Croissance Interne	03			
FB	Acquisition / Cessions d'Immobilisations Incorporables	04			-4 500 000
FC	Acquisition / Cessions d'Immobilisations Corporelles	05			-130 757 770
	Croissance Externe	06			
FD	Acquisition / Cessions d'Immobilisations Financières	07			
FF	INVESTISSEMENT TOTAL	08			-135 257 770
FG	II. VARIATION DU BESOIN DE FINANCEMENT D'EXPLOITATION (cf. Exprim. 1 bis BFG)	09		6 295 366	-308 171
FH	A. EMPLOIS ECONOMIQUES A FINANCER (FF + FG)	10		6 295 366	-135 565 941
FI	III. EMPLOI / RESSOURCES (B.F. HAO)	11	1 541 453	4 999 646	9 347 596
FJ	IV. EMPLOIS FINANCIERS CONTRAINTS (1)	12			
	Remboursements (selon échéancier) des emprunts et dettes financières	13			
FK	B. EMPLOIS TOTAUX A FINANCER	14		9 753 559	-126 218 345
	V. FINANCEMENT INTERNE	15			
FL	Dividendes (emplois) / C.A.F.G. (Ressources)	16		-30 447 077	-14 135 549
	VI. FINANCEMENT PAR LES CAPITAUX PROPRES	17			
FM	Augmentation de Capital par Apports Nouveaux	18			10 000 000
FN	Subventions d'investissement	19			
FP	Prélèvements sur le Capital (y compris retraits de l'exploitant)	20			
	VII. FINANCEMENT PAR DE NOUVEAUX EMPRUNTS	21			
FQ	Emprunts (2)	22	5 750 000		161 292 174
FR	Autres Dettes Financières (2)	23			
FS	C. RESSOURCE NETTES DE FINANCEMENT	24	36 197 077		157 156 625
FT	D. EXCEDENT OU INSUFFISANCE DE RESSOURCES DE FINANCEMENT (C - B)	25	26 443 518		30 938 280
	VIII. VARIATION DE LA TRESORERIE	26			
	Tresorerie Nette	27			
FU	A la clôture de l'Exercice + ou -	28	4 494 762		
FV	A l'ouverture de l'Exercice + ou -	29	30 938 280		
FW	VARIATION DE TRESORERIE : (+ si Emplois ; - si Ressources)	30		26 443 518	30 938 280
	Contrôle : D = VIII avec signe opposé	31			

(1) à l'exclusion des remboursements anticipés portés en VII

(2) remboursements anticipés inscrits séparément en emplois

CONTRÔLE (à partir des masses des bilans N et N-1)		32	Emplois		Ressources
Variation du Fonds de Roulement (FdR)	: FdR (N) - FdR (N-1)	33	28 390 934	Ou	
Variation du B.F. Global (B.F.G)	: BFG (N) - BFG (N-1)	34		Ou	1 947 416
Variation de la Trésorerie (T)	: T (N) - T (N-1)	35		Ou	26 443 518
TOTAL		36	28 390 934	=	28 390 934

Désignation de l'entreprise GRANIT HOTEL SARL (IFRS)Adresse BEEDI CARREFOUR HAUTE TENSIONNuméro d'identification M080700034146SExercice clos le : 31/12/2011Durée (en mois) 12**AMORTISSEMENTS**

	Ligne	A	B	C	D = A + B - C
		Amortissements Cumulés à l'Ouverture de l'Exercice	AUGMENTATION : Dotations de l'Exercice	DIMINUTIONS : Amortissements relatifs aux Eléments sortis de l'Actif	Cumul des Amortissements à la Clôture de l'Exercice
CHARGES IMMOBILISEES	01				
Frais d'Etablissement et Charges à Répartir	02				
Primes de Remboursement des Obligations	03				
TOTAUX Lignes 2 et 3	04				
IMMOBILISATIONS INCORPORELLES	05				
Frais de Recherche et de Développement	06				
Brevets, Licences, logiciels	07	4 500 000			4 500 000
Fonds Commercial	08				
Autres Immobilisations Incorporelles	09				
TOTAUX (I) : Lignes 6 à 9	10	4 500 000			4 500 000
IMMOBILISATIONS CORPORELLES	11				
Terrains	12				
Bâtiments	13	3 092 840	3 092 476		6 185 316
Installations et Agencements	14				
Matériel	15	6 150 000	6 150 000		12 300 000
Matériels de Transport	16	3 544 636	3 545 000		7 089 636
TOTAUX (II) : Lignes 12 à 16	17	12 787 476	12 787 476		25 574 952
TOTAUX (I + II)	18	17 287 476	12 787 476		30 074 952
Total des Dotations de l'Exercice	19		12 787 476		

Amortissements réputés Différés en Période Déficitaire

Amortissements Antérieurs différé	+	Amortissements Différés de l'Exercice	-	Amortissements Antérieurs Différés et Imputés sur l'Exercice	=	Amortissements Différés à la Fin de l'Exercice
20						

ANNEXE 4.1. : Décret portant réévaluation des immobilisations en République du
Cameroun

DECRET N ° 2011/0975/PM DU 04 AVRIL
FIXANT LES MODALITES DE REEVALUATION DES IMMOBILISATIONS
AMORTISSABLES ET NON AMORTISSABLES DES ENTREPRISES.

LE PREMIER MINISTRE, CHEF DU GOUVERNEMENT,

- Vu la Constitution ;
- Vu l'Acte Uniforme OHADA portant organisation et harmonisation des comptabilités des entreprises ;
- Vu l'Acte Uniforme OHADA sur le droit commercial général ;
- Vu l'Acte Uniforme OHADA sur le droit des sociétés commerciales et le groupement d'intérêt économique ;
- Vu le Code général des impôts ;
- Vu la loi n° 2009/018 du 15 décembre 2009 portant loi de finances de la république du Cameroun pour l'exercice 2010, modifié et complété par la loi n° 2010/015 du 21 décembre 2010 portant loi de finances de la république du Cameroun pour l'exercice 2011 ;
- Vu le décret n°92/089 du 04 mai 1992 précisant des attributions du Premier Ministre, modifié et complété par le décret n°95/145-bis du 04 août 1995 ;
- Vu le décret n° 2004/320 du 08 décembre 2004 portant organisation du Gouvernement, modifié et complété par le décret n°2007/268 du 7 septembre 2007 ;
- Vu le décret n°2009/222 du 30 juin 2009 portant nomination d'un Premier Ministre, Chef du Gouvernement,

DECRETE :

CHAPITRE I
DES DISPOSITIONS GENERALES

Article 1^{er}.- le présent décret fixe les modalités de réévaluation des immobilisations amortissables et non amortissables des entreprises.

Article 2.- Les personnes physiques ou morales relevant du régime du réel et exerçant une activité industrielle, commerciale, agricole, minière ou artisanale ou une profession libérale en République du Cameroun, sont tenues de réévaluer leurs immobilisations corporelles et incorporelles, amortissables et non amortissables notamment les bâtiments, les terrains, les constructions, les matériels et équipements, les fonds de commerce acquis.

CHAPITRE II
DU CHAMP D'APPLICATION DE LA REEVALUATION

Article 3.- La réévaluation est obligatoire pour toute personne physique ou morale tel que spécifié à l'article 2 ci-dessus, à l'exception des entreprises bénéficiant d'un régime fiscal privilégié ou des entreprises bénéficiant d'un régime fiscal stabilisé, à la condition que ces dernières notifient leur choix de ne pas procéder à la réévaluation au Directeur Général des Impôts avant le 31 décembre 2013.

Article 4.- (1) Par entreprises bénéficiant d'un régime fiscal privilégié, il faut entendre :

- toute entreprise bénéficiant en vertu soit de la loi, soit d'une convention particulière passée avec l'Etat, d'avantages fiscaux l'exonérant totalement ou partiellement d'un ou de tout impôt, ou lui accordant des modalités de calcul d'un ou de plusieurs impôts plus favorables que celles prévues par la législation en vigueur applicable pour le calcul des impôts concernés ;
- les entreprises bénéficiant en vertu soit de la loi, soit d'une convention particulière passée avec l'Etat, d'un taux réduit ou d'une exonération d'impôt sur le revenu ou sur le résultat.

(2) Par entreprises bénéficiant d'un régime fiscal stabilisé, il faut entendre :

- toute entreprise bénéficiant en vertu soit de la loi, soit d'une convention particulière passée avec l'Etat, de la stabilité du régime fiscal applicable soit à l'ensemble de ses activités, soit à certaines opérations qu'elle réalise, soit relativement à un ou plusieurs impôts ;
- les entreprises dispensées en vertu soit de la loi, soit d'une convention particulière passée avec l'Etat, de tout prélèvement ou impôt existant ou créé après l'entrée en vigueur du régime de faveur octroyé.

Article 5.- Pour être éligibles à la réévaluation légale, les personnes physiques ou morales au régime du réel doivent avoir réalisé au 31 décembre 2010, ou au cours de l'un des deux exercices précédant cette date, un chiffre d'affaires annuel supérieur ou égal à cent (100) millions de francs CFA.

Article 6.- La réévaluation est facultative pour les personnes physiques ou morales ayant réalisé une réévaluation libre de leurs immobilisations au cours des quatre exercices précédant 2011 et pour toutes les autres personnes dont le chiffre d'affaires annuel est inférieur à cent (100) millions de francs CFA.

Article 7- (1) Toutes les immobilisations figurant dans le registre d'inventaire des immobilisations prévu par l'Acte Uniforme OHADA et au bilan au 31 décembre 2010 doivent faire l'objet de réévaluation, à l'exclusion des :

- a) succursales des sociétés ayant leur siège social hors du Cameroun ;
- b) sociétés de fait ou en participation ;

- c) immobilisations entièrement amorties ou dont la valeur nette comptable est nulle, à l'exception des bâtiments et agencements ;
- d) constructions édifiées par les entreprises concessionnaires sur les terrains appartenant à l'Etat et qui doivent revenir à celui-ci au terme de la concession ;
- e) encours d'immobilisation ;
- f) Sociétés en nom collectif, des Groupements d'intérêt économique et plus généralement des sociétés fiscalement transparentes n'ayant pas opté pour l'impôt sur les sociétés ;
- g) biens figurant dans le patrimoine des entreprises individuelles, mais maintenues hors de leurs bilans ou considérés au regard des dispositions du Code Général des Impôts comme ne concourant pas directement à l'exploitation de ces entreprises ;
- h) biens en crédit-bail figurant à l'actif du crédit-preneur ;
- i) immobilisations financières et des frais immobilisés.

(2) Les immobilisations à réévaluer doivent être la propriété de l'entreprise ou des biens en crédit-bail inscrits à l'actif du bilan du crédit-bailleur, conformément au droit comptable OHADA et figurer dans son bilan au 1^{er} janvier 2011 tel que prévu à l'article 5 ci-dessus.

CHAPITRE III LES MODALITES DE REEVALUATION

Article 8.- (1) La réévaluation ne doit être ni partielle, ni étalée. Elle doit faire l'objet d'une déclaration à l'Administration fiscale et aux services en charge de la statistique et de la comptabilité nationale au plus tard le 15 juillet de l'année suivant la réévaluation.

(2) Ladite déclaration de la réévaluation rend compte des opérations matérielles de la réévaluation. Elle présente sous forme de tableaux les immobilisations réévaluées, élément par élément avec les indications suivantes :

- valeur d'origine ou d'acquisition ;
- amortissements pratiqués ;
- valeur nette comptable ;
- coefficient appliqué ;
- valeur réévaluée ;
- valeur nette comptable réévaluée ;
- l'écart de réévaluation.

Article 9.- (1) La réévaluation des biens s'effectue suivant la méthode indiciaire prévue par l'Acte Uniforme OHADA portant organisation et harmonisation des comptabilités des entreprises.

(2) Pour les bâtiments et agencements entièrement amortis, la réévaluation a pour base la valeur d'origine ou le prix de revient de ceux-ci à leur entrée dans le patrimoine de l'entreprise.

(3) Les coefficients applicables à l'opération de réévaluation sont fixés comme suit :

Années	Evolution de l'indice général des prix	Coefficient à appliquer
Avant 1994	133	2,07
1994	133	2,07
1995	146	1,96
1996	150	1,94
1997	157	1,85
1998	162	1,81
1999	165	1,81
2000	167	1,80
2001	175	1,75
2002	180	1,67
2003	181	1,65
2004	181	1,62
2005	185	1,57
2006	194	1,50
2007	196	1,46
2008	207	1,33
2009	100	1,00
2010	100	1,00

Article 10.- (1) Nonobstant la réévaluation, le plan initial d'amortissement de chaque élément immobilisé demeure inchangé. Les annuités d'amortissement des exercices ouverts à compter de la réalisation de la réévaluation sont calculées proportionnellement au nombre d'années restant à courir, conformément au plan d'amortissement initial de chaque élément.

(2) Le montant total des amortissements effectivement pratiqués à la clôture d'un exercice postérieur à celui de la réalisation de la réévaluation s'entend des amortissements effectués antérieurement à la réévaluation et de ceux pratiqués depuis la réévaluation.

(3) Dans le cas particulier des bâtiments entièrement amortis, le plan d'amortissement à suivre est celui fixé à l'article 7 §D du Code Général des Impôts.

Article 11.- (1) Les amortissements supplémentaires résultant de la réévaluation sont admis, du point de vue fiscal, dans les charges déductibles uniquement pour les entreprises ayant réinvesti l'écart de réévaluation.

(2) Il est produit, en annexe aux déclarations statistiques et fiscales, un état détaillé des amortissements supplémentaires.

CHAPITRE IV DE L'ECART DE REEVALUATION

Article 12.- (1) L'écart de réévaluation des immobilisations amortissables et non amortissables est porté directement au passif, à un compte intitulé « écart de réévaluation » divisé en sous comptes :

- écart de réévaluation légale sur les immobilisations non amortissables (fonds de commerce acquis, les terrains) ;
- écart de réévaluation légale sur les immobilisations amortissables.

(2) L'écart de réévaluation ne peut être, ni distribué, ni affecté à la résorption des pertes. En revanche, il doit être exclusivement incorporé au capital avant le 31 décembre 2014.

Article 13.- La différence à constater en cas de dépréciation intervenue depuis la réalisation de la réévaluation des immobilisations non amortissables est imputée sur l'écart de réévaluation légale si celle-ci n'est pas encore incorporée au capital. Elle sera prise en compte dans les charges déductibles soit en totalité soit en partie.

Article 14.- (1) L'écart de réévaluation est passible d'un prélèvement de 5% libératoire de tout autre impôt, droit, taxe et redevance.

(2) Toutefois, lorsque l'entreprise réinvestit cet écart de réévaluation, elle est dispensée du paiement de ce prélèvement libératoire.

(3) En cas de réinvestissement de l'écart de réévaluation, la déclaration de réévaluation doit être accompagnée d'un plan d'investissement indiquant clairement la nature des investissements et l'année de leur réalisation qui ne peut excéder deux (2) exercices suivant la déclaration de réévaluation.

(4) Pour ouvrir droit à la dispense de prélèvement visé ci-dessus, le réinvestissement doit obligatoirement porter sur des immobilisations nouvelles autres que les réhabilitations ou réfections d'immobilisations anciennes nécessaires à l'exploitation.

Article 15.- Les amortissements de la nouvelle immobilisation sont calculés sur la base de la valeur d'acquisition.

Article 16.- La plus ou moins value de cession des immobilisations amortissables ou non amortissables est calculée à partir de la valeur nette réévaluée.

CHAPITRE V
DES DISPOSITIONS DIVERS ET FINALES

Article 17.- (1) Les entreprises ayant procédé à la réévaluation libre de leurs immobilisations au plus tard au 31 décembre 2007, peuvent utiliser leurs valeurs réévaluées à condition de joindre à la déclaration de réévaluation légale :

- les documents utilisés et annexés à la déclaration statistique et fiscale de l'exercice de la réévaluation libre ;
- les procès verbaux des assemblées générales ou autres organes assimilés ayant approuvé les conditions de la réévaluation libre ;
- une attestation du Directeur Général des Impôts justifiant la déclaration fiscale des plus-values dégagées à l'occasion de la réévaluation libre.

(2) Toute réévaluation libre intervenue à compter du 1^{er} janvier 2008 n'est prise en considération qu'en ce qui concerne les impôts émis au titre des plus-values de la réévaluation, le cas échéant.

(3) La justification de la réévaluation libre est faite élément par élément dans un tableau annexé à la déclaration de la réévaluation légale. Ceux des éléments n'ayant pas été librement réévalués sont soumis à la réévaluation légale.

Article 18.- (1) La nouvelle valeur des immobilisations amortissables est obtenue par l'application du coefficient de réévaluation légale à la valeur nette réévaluée librement.

(2) La nouvelle valeur nette comptable est égale à la différence entre la nouvelle valeur réévaluée et les amortissements réévalués tels que définis ci-dessus.

(3) Le plan initial d'amortissement de chaque élément immobilisable demeure inchangé nonobstant la réévaluation libre.

(4) Les annuités d'amortissement des exercices ouverts à compter de la réévaluation libre seront calculées proportionnellement au nombre d'exercices restant à courir, conformément au plan d'amortissement initial de chaque élément.

Article 19.- Les entreprises éligibles au présent mécanisme de réévaluation n'ayant pas procédé à la réévaluation de leurs immobilisations dans les délais et conditions fixés par les présentes dispositions sont soumises à une astreinte de 2% du chiffre d'affaires par année de retard jusqu'à la réalisation de la réévaluation. En l'absence de toute déclaration, l'astreinte est évaluée d'office.

Article 20.- L'incorporation au capital social de l'écart de réévaluation s'applique indépendamment des dispositions légales en vigueur ou des conventions particulières.

Article 21.- Le présent décret abroge toutes les dispositions antérieures contraires, notamment celles du décret n° 85-1225 du 12 septembre 1985 portant application de l'Ordonnance n°85-1 du 29 juin 1985 relative à la réévaluation des immobilisations des entreprises.

Article 22.- Le présent décret sera enregistré, publié suivant la procédure d'urgence, puis inséré au Journal Officiel en français et en anglais.-

Yaoundé, le

**Le Premier Ministre,
Chef du Gouvernement,**

Philemon YANG

ANNEXE 4.2. : Réflexion sur la réévaluation (Extrait de la revue Comptabilité et Gestion de l'ONECCA, octobre et décembre 2011)

RÉFLEXION SUR LA RÉÉVALUATION : CAS DE LA RÉÉVALUATION DES IMMOBILISATIONS ET DE LA CROISSANCE DURABLE DES ENTREPRISES PAR LE MÉCANISME DU RÉINVESTISSEMENT

Pierre WANSSY, WAHA et CEREX

Cette partie couvre deux aspects :

- l'aperçu synthétique de la réévaluation légale des immobilisations et enjeu sur le développement durable des entreprises camerounaises
- les réflexions sur la mise en œuvre de la réévaluation des immobilisations au Cameroun et sur la croissance durable des entreprises camerounaises par la réévaluation des immobilisations

I – APERÇU SYNTHÉTIQUE DE LA REEVALUATION LEGALE DES IMMOBILISATIONS ET ENJEU SUR LE DEVELOPPEMENT DURABLE DES ENTREPRISES CAMEROUNAISES

Cet aperçu porte essentiellement sur les deux points saillants ci-après :

- A. Le dispositif réglementaire applicable en la matière
- B. Les diligences de l'Expert-comptable

A. LE DISPOSITIF REGLEMENTAIRE

1. Acte Uniforme OHADA portant organisation et harmonisation des comptabilités des entreprises.
2. Loi N°2009/018 du 15 décembre 2009 et loi de finance N° 2010/015 du 21 décembre 2010.
3. Décret 2011/0975/PM/du 04 Avril 2011 fixant les modalités de réévaluation des immobilisations amortissables et non amortissables des entreprises (22 articles).

Cette étude sommaire du décret ci-dessus portera sur :

- Le champ d'application
- Les modalités de la réévaluation
- Le traitement de la plus-value de la réévaluation
- Les dispositions pénales

a) CHAMP D'APPLICATION

Les entreprises concernées par la réévaluation légale des immobilisations sont des personnes physiques ou morales exerçant les activités industrielles, commerciale, agricole, minière, artisanale ou de la profession libérale. Elle est obligatoire pour les entreprises relevant du régime du réel et qui ont réalisé 100 000 000 FCFA de chiffre d'affaires ou plus au 31/12/2010 ou " au cours de l'un des deux exercices précédant cette date". Cependant, sont dispensées de la réévaluation les entreprises bénéficiant d'un régime fiscal privilégié ou stabilisé, à condition qu'elles notifient leur choix de ne pas procéder à la réévaluation à l'administration fiscale (DGI) avant le 31/12/2013.

b) LES MODALITES DE REEVALUATION

1) La réévaluation est **intégrale** et doit être réalisée dans la **période** allant du 01/01/2010 au 31/12/2013.

2) La méthode de réévaluation retenue est l'approche **indiciaire** ; la liste de coefficients par exercice est donnée par l'administration fiscale ; ceux-ci ont été tirés de l'indice général des prix calculé par l'Institut National de la Statistique (INS). Cependant, l'entreprise qui procède à la réévaluation des immobilisations devra se référer aussi à la notion de **Juste valeur** (OJ IADA).

3) Le **plan d'amortissement** des immobilisations réévaluées **ne modifie pas** le plan d'amortissement initial : les nouvelles annuités seront proportionnelles à la durée restant à courir. La douceur fiscale est ici marquée par le droit à la déduction des amortissements supplémentaires nés de la réévaluation, sans reprise en contrepartie de l'écart de réévaluation.

4) Le traitement fiscal de la plus-value de la réévaluation dépend du choix opéré par l'entreprise soit pour investir, soit pour s'abstenir d'investir (Art 14 du décret).

Si l'entreprise n'investit pas dans les deux exercices clos post réévaluation, elle paie un prélèvement de 5% sur l'écart de réévaluation libératoire de tout autre impôt.

Si l'entreprise opte pour l'investissement, elle est dispensée de tout ce prélèvement. Ce réinvestissement doit se faire dans le délai de deux exercices suivant la date de déclaration de la réévaluation.

c) LA COMPTABILISATION DE L'ECART DE REEVALUATION

Elle se fait selon le droit comptable OHADA ; l'écart de réévaluation est comptabilisé dans le compte 106, sous compte du compte Capital (compte 10). Ce compte ne sera jamais rapporté au résultat mais plutôt incorporé au compte capital au plus tard le 31/12/2014 (art. 12) ; ce qui améliorera la situation nette de l'entreprise ainsi que sa capacité d'endettement.

d) LES DISPOSITIONS CONTRAIGNANTES DE LA REEVALUATION (art 19)

La réévaluation légale des immobilisations est obligatoire. D'où, l'absence de la réalisation de cette dernière astreint l'entreprise qui y est soumise à payer 2% du chiffre d'affaires annuel jusqu'à la mise en conformité.

Par ailleurs, l'absence de la déclaration de la réévaluation dans les délais et conditions requis entraîne l'évaluation de ladite astreinte, d'office.

e) L'IMAGE DE LA REEVALUATION ET SON GLISSEMENT DANS LE TEMPS

L'accent est ici mis sur les dates :

- La date de la réévaluation
- La date de la déclaration de la réévaluation
- La date d'effet de la réévaluation

1) La **date de la réévaluation** est la date où l'entreprise choisit de procéder à la réévaluation ; pour ce faire, elle a le choix entre la période du 31/12/2010 au 31/12/2013. Le bilan de référence est le bilan clos au 31/12/2010.

2) La date de déclaration de la réévaluation (art 8)

La réévaluation doit faire l'objet d'une déclaration à l'administration fiscale et aux services en charge de la statistique et de la comptabilité nationale au plus tard le 15 juillet suivant la date de la réévaluation.

3) La date d'effet de la réévaluation

La date d'effet est celle qui déclenche les aspects comptable et fiscal de la réévaluation ; en l'occurrence le paiement de la taxe de 5 % et la comptabilisation des amortissements.

B. LES DILIGENCES DE L'EXPERT-COMPTABLE

L'expert-comptable doit rappeler aux dirigeants d'entreprises les exigences nouvelles de la réévaluation des immobilisations :

a) Sur le plan Juridique

Rappeler :

- La responsabilité qui incombe aux dirigeants d'entreprises quant à l'arrêté et à la production des comptes intégrant la réévaluation des immobilisations (Acte uniforme du droit commercial OHADA, acte uniforme du droit des sociétés commerciales et GIE).
- Les exigences de forme du registre d'inventaire pour faciliter les opérations de la réévaluation (dénombrement, identification et évaluation) (Acte uniforme du droit Comptable, Décret sur la réévaluation légale des immobilisations).
- La recherche de l'image fidèle des comptes par rapport à l'inflation (Acte uniforme du droit Comptable).

b) Sur le plan Comptable, Fiscal et Financier

• Sur le plan Comptable

Expliquer :

- * Les mécanismes et enjeux de la réévaluation sur la croissance des entreprises
 - * La nécessité de disposer des documents fiables : registre d'inventaire et le bilan de référence.
 - * La nécessité de procéder à l'opération d'inventaire : dénombrement (aspect physique) et évaluation (indiciaire \leq juste valeur).
 - * La nécessité d'accompagner le dépôt de la déclaration d'un plan d'amortissement indiquant la nature des investissements ainsi que l'année de leur réalisation (2 exercices maximum).
 - * La nécessité de soumettre ceci au préalable aux organes délibérants pour approbation ; il en est de même pour la décision d'incorporer l'écart de réévaluation au capital social.
 - * Le bilan de référence étant celui clos au 31/12/2010, et que la réévaluation a eu lieu au cours de l'exercice 2011 et prise en compte dans l'arrêté des comptes au 31/04/2011, les amortissements complémentaires nés de la réévaluation ne seront pas pris en compte dans cet exercice.
 - * Le bilan de référence étant celui clos au 31/12/2010 et que la réévaluation a eu lieu au cours de l'exercice 2011 et prise en compte dans l'arrêté des comptes au 31/04/2012, il y'a lieu de prendre en compte les amortissements complémentaires de l'exercice 2010 et 2011.
 - * Etc. ...

• Sur le plan Financier :

- * Rappeler l'amélioration de la situation nette, donc de la capacité d'endettement suite à l'incorporation de l'écart de la réévaluation au capital social.
- * Attirer l'attention des dirigeants sur la politique d'incitation aux investissements, donc de la relance de la croissance, afin de promouvoir le réinvestissement dans les immobilisations concourant à la croissance et/ou à la protection de l'environnement et à la lutte contre la pollution générée éventuellement par leurs activités.

• Sur le plan Fiscal :

- * Le fait générateur du paiement des impôts de 5% est la décision de ne pas réinvestir l'écart de réévaluation qui accompagne le dépôt

de la déclaration de réévaluation.

- * Expliquer la douceur fiscale née des amortissements complémentaires ; leur caractère déductible et l'économie d'impôt qui en résulte.

II - REFLEXIONS SUR LA MISE EN ŒUVRE DE LA REEVALUATION LEGALE DES IMMOBILISATIONS AU CAMEROUN ET SUR LA CROISSANCE DURABLE DES ENTREPRISES CAMEROUNAISES PAR LA REEVALUATION DES IMMOBILISATIONS

PROBLEME N° 001 : AMORTISSEMENT DES IMMOBILISATIONS AMORTIES ET REEVALUEES.

Comment traiter l'amortissement de l'écart de réévaluation des bâtiments et agencements complètement amortis au regard de l'article 10 du décret n° 2011/0975/PM du 04 avril 2011 fixant les modalités de réévaluation des immobilisations amortissables et non amortissables des entreprises :

REFLEXION CEREX

La loi N° 2009/018 du 15 décembre 2009 portant loi de finances pour l'exercice 2009 et modifiée par la loi de finances 2010 a instauré un régime de réévaluation légale des immobilisations sur la base des comptes arrêtés au 31 décembre 2010.

Le décret N° 2011/0975/PM du 04 avril 2011 fixant les modalités d'applications de la réévaluation légale apporte deux (02) principales clarifications relatives à la réévaluation des immobilisations non amortissables et à la réévaluation de certains biens complètement amortis.

S'agissant particulièrement des biens complètement amortis, (**l'article 7-1-c**), le décret précité précise en son **article 9-2** les modalités de détermination de la plus value.

Toutefois, il demeure un silence quand au mécanisme d'amortissement du surplus de valeur dégagée et incluse dans la valeur d'origine du bien réévalué.

L'article 10 énonce en effet que «**le plan d'amortissement de chaque élément immobilisé demeure inchangé**» et «**le plan d'amortissement à suivre est celui fixé par le Code Général des Impôts**».

Dès lors comment doit-on amortir l'écart de réévaluation d'un bien complètement amorti sans changer de durée d'amortissement et sans que la valeur nette comptable de l'immobilisation réévaluée soit de nouveau nulle ?

Eu égard à l'encadrement et aux contraintes fixées par les dispositions de l'article 10 du décret, l'une des solutions serait de comptabiliser l'écart de réévaluation déterminée comme un accessoire à l'immobilisation et l'amortir suivant la contrainte imposée par **l'article 10-3**.

Cette solution bien qu'elle résout le problème de la répartition de l'écart dans le temps, ne peut assurer une présentation fidèle de l'immobilisation dans les états financiers d'autant plus qu'elle dissocierait l'écart de réévaluation de la valeur réévaluée du bien.

Il pourrait aussi être envisagé de reconduire la durée initiale du bien revalorisé et procéder à l'amortissement sur la base de la valeur d'origine réévaluée.

Dans cette hypothèse, l'amortissement à retenir au final serait constitué de la dotation obtenue par application du taux prévu par le Code Général des Impôts et à laquelle serait retranchée la quote part de dotation déterminée sur la base de la valeur d'origine de départ en appliquant le même taux d'amortissement retenu.

Au final la dotation complémentaire serait :

$$\begin{aligned} \text{VOR} \times \text{TAUX} &= \text{DOR} \\ \text{VO} \times \text{TAUX} &= \text{(DO)} \end{aligned}$$

Complément d'Amortissement Réévalué

VOR : Valeur d'Origine Réévaluée
VO : Valeur d'Origine

CAR

Application : Calcul du complément d'amortissement

Soit les constructions de valeur F CFA 100 000 000 effectuées en Janvier 1989.

Etat d'amortissement du bien

Date d'acquisition.	Nature du bien	VO	Tx	Amortissements	VNC	Coef.	VOR	Amortissements
01/01/89	Construction	100 000 000	5	100 000 000	/	2,07	3.915	

Dotation complémentaire

$$\begin{aligned} \text{DOR} &= \text{VOR} \times \text{taux} = \text{DOR} = 207\,000\,000 \times 5\% = 10\,350\,000 \\ \text{DO} &= \text{VO} \times \text{taux} = \text{DO} = 100\,000\,000 \times 5\% = 5\,000\,000 \end{aligned}$$

CAR Complément d'amortissement réévalué 5 350 000

VOR = 207 000 000
VO = 100 000 000
CAR = 5 350 000

Application : Présentation du tableau d'amortissement

Il serait souhaitable pour des raisons pratiques, d'inscrire la valeur complémentaire sur une ligne à part en faisant apparaître

la date de début d'amortissement et sa durée, étant donné que la valeur d'origine est complètement amortie.

Cette pratique va offrir deux avantages

- 1.- Les logiciels de gestion des immobilisations savent effectuer ce type de traitement alors que dans le cas proposé, les mêmes logiciels ne savent pas faire des additions et soustraction sur une même ligne d'immobilisation
- 2.- Cette deuxième méthode serait valable même si le bien n'est pas complètement amorti, c'est donc dire que le montant réévalué sera amorti sur la nouvelle base alors que la valeur d'origine continuera à être amortie sur la base d'origine.

APPLICATION (en 1000 FCFA)		FIN 2010				2011	FIN 2011
DATE	NATURE	VO /KF	TX	AMORTS	VNC	DOT EXERC	DOT CUMUL
01/01/89	CONSTRUCTION	100.000	5	100.000	0	0	100.000
01/01/11	CONSTRUCTION	107.000	5	0	107.000	5.350	5.350
TOTAL		207.000		100.000	107.000	5.350	105.350

PROBLEME N° 002 : FISCALITE LATENTE ET DECISION DE GESTION.

Comment traiter la "situation fiscale latente" imposée par l'impôt libératoire de 5% au regard du droit comptable OHADA, des normes internationales et de la décision de gestion à prendre par l'entreprise conformément au décret du 04 avril 2011 ?

REFLEXION CEREX

Sur un tout autre aspect, nous allons attirer votre attention sur le traitement de la "situation fiscale latente" imposée par l'impôt libératoire de 5% au regard du droit comptable OHADA, des normes internationales et de la décision de gestion à prendre par l'entreprise conformément au décret du 04 avril 2011 (**Article 14**)

L'entreprise sera dispensée du paiement de cette taxe si les conditions suivantes sont respectées.

- Investir l'équivalent de l'écart de réévaluation dans les deux exercices qui suivent la déclaration de réévaluation
- Les biens acquis ou produits en réemploi de l'écart de réévaluation doivent être des biens neufs ; sont exclus les réhabilitations ou réfections d'immobilisations anciennes.

Cette situation fiscale latente doit être traduite en comptabilité (Norme IAS 12) ; il en sera de même des conséquences de la décision de gestion que prendra la société.

- **A la clôture de l'exercice au cours duquel l'entreprise a procédé à la réévaluation**, la charge fiscale doit être comptabilisée et portée au passif du bilan dans les dettes financières :

(les conditions suspensives notamment la réalisation des investissements devant s'apprécier au bout du 2^{ème} exercice suivant celui de la déclaration de la réévaluation).

- **A la clôture du deuxième exercice suivant la déclaration de la réévaluation**. Deux situations sont possibles :

- L'entreprise n'a pas réalisé les investissements projetés : l'impôt est due ; la créance de l'état est confirmée et doit être payée ;
- Les investissements sont réalisés : l'état abandonne sa créance, le montant de cet impôt est une subvention, notamment une subvention d'investissement qu'il conviendrait de constater en tant que telle.

Cette subvention est une subvention liée à des éléments d'actifs qui doit être "évaluée à la juste valeur, et présentée au bilan soit en produits différés soit en déduisant la subvention pour arriver à la valeur comptable de l'actif" (**norme ISA 20**)

La première méthode qui consistera à reprendre la subvention en produit au rythme des dotations aux amortissements devrait être retenue.

- **Le paiement ou non de l'impôt libératoire de 5% est bien une décision de gestion à prendre par l'entreprise.**

Le choix entre le paiement de cet impôt ou la réalisation des investissements dépendra de plusieurs critères.

- Le montant de l'investissement
- La trésorerie de la société
- Le montant de l'impôt calculé
- La rentabilité des investissements additionnels par rapport à l'économie d'impôt que peut entraîner le non paiement.
- Etc....

Pour les entreprises qui ont dégagé un écart de réévaluation important, une étude nous semble indispensable, il s'agira de calculer et de rapprocher la rentabilité marginale des investissements supplémentaires à la charge fiscale que constitue l'impôt de 5%

Le calcul de cette rentabilité devrait tenir compte, entre autres, des frais financiers, en cas de recours au crédit à moyen terme pour le financement de ces équipements, ou du coût d'opportunité dans le cas contraire.

Dans tous les cas, cette décision devrait tenir compte des grands équilibres financiers de l'entreprise.

Dans certains cas il serait même économiquement justifié d'endetter l'entreprise pour payer cet impôt que d'investir.

SCHEMA D'ECRITURE COMPTABLE

Compte tenu des développements ci-dessus, nous vous proposons le schéma comptable ci-dessous.

Arrêté des comptes de l'exercice de réévaluation

Dr 831 impôt de 5% sur écart de réévaluation
Cr 16 dettes financières diverses impôt 5%

• L'entreprise a réalisé les investissements contenus dans son plan d'investissement

Dr 16 impôt de 5% sur écart de réévaluation
Cr 14 subvention d'investissement
abandon de créance de l'administration

*Cette subvention sera ramenée au résultat (en franchise d'impôt) soit au rythme des dotations aux amortissements sur les biens acquis en réemploi de l'écart de réévaluation, soit par 1/10ème pour les biens non amortissables
Le compte de reprise sera le compte 865 "reprise de subvention d'investissement"*

• L'entreprise n'a pas réalisé les investissements projetés :

*la créance de l'état est due et doit être payée :
l'impôt ainsi payé doit venir en diminution du montant de l'écart de réévaluation à incorporer au capital.*

Dr 16 --- impôt de 5%
Cr 44 - état impôt de 5% sur écart de réévaluation

Dr 106 écart de réévaluation
Cr 86 imputation de l'impôt sur l'écart de réévaluation

PROBLEME N° 003 :

Comment prendre en compte les impôts différés contenus dans la réévaluation légale 2011 et le traitement des droits portant sur les rompus lors de l'incorporation de l'écart de réévaluation au capital social

REFLEXION CEREX

1) Les impôts différés nés de la réévaluation :

- L'impôt différé contenu dans l'écart de réévaluation légale 2011
- L'impôt différé contenu dans les amortissements supplémentaires issus de la réévaluation légale 2011
- Le traitement du droit portant sur les rompus lors de l'augmentation du capital

a) L'impôt différé contenu dans l'écart de réévaluation légale 2011

Il nous semble que le bénéfice du taux réduit d'imposition de l'écart de réévaluation ne sera définitif que si l'entreprise satisfait à certaines conditions contenues dans le décret notamment :

- Incorporer cet écart au capital au plus tard le 31 Décembre 2014 ;
- S'abstenir de distribuer cet écart ;
- S'abstenir d'utiliser cet écart pour résorber les pertes.

Le non respect de l'une de ces conditions entrainerait ipso facto le paiement d'un complément d'impôt au taux de 30% représentant la différence entre le taux de l'impôt sur les sociétés et le taux de l'impôt libératoire de 5% sur l'écart de réévaluation.

Si en général les entreprises savent exactement à quelle sauce elles pourront être mangées, il leur est difficile de savoir quand est ce que les couverts seront mis ; en d'autres termes, l'interdiction qui est faite aux entreprises de distribuer l'écart de réévaluation ou de l'utiliser pour résorber les pertes est-elle limitée dans le temps ? L'incorporation au capital social met-elle fin à cette interdiction?

A notre avis, et à défaut d'une précision contraire de l'administration fiscale, toute distribution de l'écart de réévaluation ou son utilisation pour résorber les pertes entrainera non seulement la perception du complément d'impôt sur les sociétés, mais également l'impôt de distribution quand bien même cet écart aurait été précédemment incorporé au capital social.

b) Réduction du capital motivée par les pertes

La reconstitution des capitaux propres des sociétés prévue par l'acte uniforme OHADA relatif au droit des sociétés commerciales et du groupement d'intérêt économique aux articles 371 à 373, pour les SARL, 664 à 669 pour les SA peut conduire l'entreprise à réduire son capital pour éponger ses pertes et à l'augmenter par la suite (coup d'accordéon). Cette opération entraine le calcul du complément d'impôt sur les sociétés et la perception de l'impôt de distribution sur la fraction de la réduction imputée sur l'écart de réévaluation précédemment déduite du capital social.

La logique de cette analyse repose sur le fait que les pertes portées au passif du bilan « appartient » aux associés et leur résorption peuvent être perçue comme un bénéfice qui leur est virtuellement versé.

c) Réduction du capital non motivée par les pertes

La réduction du capital peut être réalisée par réduction de la valeur nominale des titres sociaux, ou par diminution de leur nombre.

Cette opération se solde par le versement aux associés ou la mise

à leur disposition du montant du capital ainsi réduit. Ici également, le complément d'impôt sur les sociétés sera calculé sur la fraction de ce capital issue de l'incorporation de l'écart de réévaluation ; en outre, ce revenu sera imposé entre les mains des bénéficiaires dans la catégorie des revenus des capitaux mobiliers.

d) Rachat par la société de ses propres titres.

En principe, le rachat par la société de ses propres titres est interdit.

Toutefois, l'assemblée qui a décidé de la réduction du capital non motivée par les pertes peut autoriser le gérant, le conseil d'administration ou l'administrateur général à acheter un nombre déterminé de titres sociaux pour les annuler (OHADA articles 367 pour les SARL et 639 pour les SA).

Dans ce cas, le complément d'impôt sur les sociétés sera perçu sur la quote part du capital contenu dans la valeur du rachat et qui s'imputerait sur l'écart de réévaluation légale 2011 précédemment incorporé au capital.

Quant à l'impôt de distribution, il sera perçu sur le prix de rachat qui peut être supérieur à la valeur nominale desdits titres.

e) Amortissement du capital

L'article 651 de l'acte uniforme définit l'amortissement du capital comme « l'opération par laquelle la société rembourse aux actionnaires tout ou partie du montant nominal de leurs actions, à titre d'avance sur le produit de la liquidation future de la société ».

On comprend aisément, qu'on ne peut rembourser que ce que l'on a reçu ; et que l'amortissement du capital, s'il s'impute sur la partie provenant de l'écart de réévaluation légale 2011, ne peut pas être traité fiscalement comme un remboursement puisqu'il ne correspond pas à un apport des actionnaires.

Cette opération entraînera le paiement du complément d'impôt sur les sociétés et l'imposition de ce revenu entre les mains des bénéficiaires.

L'obligation qui est faite aux entreprises de maintenir le capital amorti dans les capitaux propres et de prélever la somme à rembourser sur les réserves disponibles ne change rien sur ce traitement fiscal.

Dans le cadre de nos missions de conseil, nous devons attirer l'attention des dirigeants sur le poids fiscal que constitue cet impôt différé, et au besoin, les conseiller de limiter certaines opérations de réduction du capital à la fraction non issue de l'incorporation de l'écart de réévaluation légale 2011.

Cet impôt différé ne doit pas être comptabilisé (sauf dans le cas des comptes consolidés), il doit faire l'objet d'une information en annexe des états financiers conformément aux normes IAS 12 et au droit comptable OHADA.

Il convient de rappeler ici que ce traitement serait le même pour la liquidation lors de la distribution du produit de liquidation.

2) Impôt différé contenu dans les amortissements supplémentaires issus de la réévaluation légale 2011

L'article 11 du décret du Premier Ministre du 04 Avril 2011 précise que « les amortissements supplémentaires résultats de la réévaluation sont admis, du point de vue fiscal, dans les charges déductibles uniquement pour les entreprises ayant réinvesti l'écart de réévaluation ».

Si l'on tient compte de ce que les entreprises ont jusqu'au 15 juillet 2013 pour déposer leur déclaration de réévaluation, pour celle d'entre elles qui auront réévalué courant 2013, il y a lieu de

constater que les amortissements supplémentaires constatés à la clôture de l'exercice de la réévaluation et

L'impôt différé fera l'objet d'une information en annexe des états financiers.

éventuellement ceux qui suivent, contiennent des impôts différés dont le montant est égale à l'économie d'impôt sur les sociétés liée à la déduction fiscale de cette charge.

3) Traitement des droits portant sur les rompus lors de l'augmentation du capital

A l'instar de l'incorporation des réserves, celle de l'écart de réévaluation au capital doit respecter le droit des associés notamment en ce qui concerne leur égalité.

Chaque associé possède des droits à l'attribution des titres nouveaux attachés au nombre de titres qu'il détient, ce droit s'obtient par le rapport entre le nombre de titres nouveaux à créer et les anciens titres.

Très souvent, ce rapport donne des nombres avec décimale et on parlera des droits portant rompus ; car, il n'y a pas de fraction de part ou d'action.

L'incorporation de l'écart de réévaluation doit poser ce type de problème qu'il faudrait résoudre conformément aux dispositions des articles 566 et 567 de l'acte uniforme.

La loi sur les sociétés commerciales et les groupements d'intérêt économique précise que les droits portants rompus sont négociables et cessibles.

Toutefois, l'assemblée générale extraordinaire peut décider de manière expresse que les droits formant rompus ne seront pas négociables et que les actions correspondantes seront vendues.

Le produit de cette vente sera alloué aux titulaires des rompus dans les trente jours de l'inscription à leur compte du nombre entier d'actions attribuées.

Dans le cadre de notre mission de conseil auprès des entreprises, nous les aiderons à déterminer la valeur de ce droit.

Dans tous les cas, et ceci même si l'assemblée générale a décidé de faire vendre les actions et de partager les produits aux ayant droits, il conviendrait de vérifier que l'égalité entre actionnaires a été respectée.

Pour terminer, nous rappelons que le montant de l'écart incorporé au capital sera généralement inférieur au montant issu de la réévaluation.

L'écart qui proviendrait des arrondis du fait de la valeur nominale des titres (non existence des centimes dans le FCFA), qui du reste sera très peu significatif, pourrait à notre avis, être porté en réserves indisponibles.

En respect des dispositions du décret du 04 Avril 2011 sur la réévaluation qui dispose en son article 14 alinéa 2 que « l'écart de réévaluation ne peut être, ni distribué, ni affecté à la résorption des pertes. En revanche, il doit être exclusivement incorporé au capital avant le 31 décembre 2014 », certains proposent soit de solliciter les actionnaires pour un apport en espèce du complément ou d'incorporer en capital une partie des réserves disponibles (s'il en existe dans l'entité) de manière à obtenir au finish un rapport montant total incorporé/nombres d'actions donnant un nombre compatible avec le FCFA.

ANNEXE 5 : Extrait du plan comptable des EMF

CLASSE 2 – COMPTES DE VALEURS IMMOBILISEES

20 - FRAIS ET VALEURS INCORPORELLES IMMOBILISEES

- 201 – Frais immobilisés
 - 2011 - Frais relatifs au pacte social
 - 2012 - Frais d'émission des emprunts
 - 2013 - Frais d'acquisition des immobilisations
 - 2014 - Frais à étaler sur plusieurs exercices
 - 2017 - *Primes de remboursement des emprunts obligataires*

202 – Valeurs incorporelles immobilisées

- 2021 – Immobilisations incorporelles en cours
- 2022 - Fonds de commerce
- 2023 - Droit au bail
- 2024 - Brevets, logiciels, licences, marques, procédés, modèles, dessins
- 2025 - Etudes et recherches immobilisables
- 2026 - Autres immobilisations incorporelles

21 – TERRAINS

- 211 – Terrains en exploitation
- 212 – Terrains donnés en location simple
- 213 – Terrains affectés au crédit-bail ou à la location avec option d'achat
- 214 – Terrains acquis par réalisation de garantie
- 215 – Ecarts de réévaluation
 - 2151 - Terrains en exploitation bancaire
 - 2152 - Terrains donnés en location
- 219 – Autres terrains

22 – AUTRES IMMOBILISATIONS CORPORELLES EN SERVICE

- 221 – Immeubles d'exploitation
 - 2211 – Immeubles d'exploitation construits sur sol propre
 - 2212 - Immeubles d'exploitation construits sur sol d'autrui
- 222 – Immeubles donnés en location simple
 - 2221 - Immeubles donnés en location simple construits sur sol propre
 - 2222 - Immeubles donnés en location simple construits sur sol d'autrui
- 223 - Immeubles affectés au crédit bail ou à la location avec option d'achat
- 224 – Immeubles acquis par réalisation de garantie
- 225 – Matériel et mobilier d'exploitation
- 226 – Matériel et mobilier en location simple
- 227 – Matériel et mobilier affectés au crédit bail ou à la location avec option d'achat
- 228 – Matériel et mobilier acquis en réalisation de garanties
- 229 – Autres immobilisations corporelles

23 – AUTRES IMMOBILISATIONS CORPORELLES EN COURS

- 231 – Immeubles d'exploitation
- 232 – Immeubles destinés à la location simple
- 233 – Immeubles destinés au crédit-bail ou à la location avec option d'achat
- 235 – Matériel et mobilier d'exploitation
- 236 – Matériel et mobilier en location simple
- 237 – Matériel et mobilier destinés au crédit-bail ou à la location avec option d'achat
- 239 – Autres immobilisations corporelles

24 – AVANCES ET ACOMPTES SUR COMMANDES D'IMMOBILISATIONS

- 241 – Immeubles d'exploitation
- 242 – Immeubles en location simple
- 243 – Avances et acomptes sur immeubles destinés aux crédit-bail ou à la location avec option d'achat
- 245 – Matériel et mobilier d'exploitation
- 246 – Matériel et mobilier destinés à la location
- 247 – Avances et acomptes sur matériel et mobilier destinés au crédit-bail ou à la location avec option d'achat
- 249 – Autres immobilisations corporelles

25 – DEPOTS ET CAUTIONNEMENTS NON COMMERCIAUX VERSES

- 251 – Dépôts et cautionnements versés
 - 2510 – Dépôts de garanties
 - 25100 – Dépôts de garantie
 - 25109 – Dépôts de garantie réseau
 - 2511 – Cautionnements
 - 25110 – Cautionnements
 - 25119 – Cautionnements réseau

26 – TITRES DE PARTICIPATIONS ET AUTRES IMMOBILISATIONS FINANCIERES

- 262 – Actions et parts d'établissements de crédit et de microfinance
 - 2621 – Actions et parts sociales d'établissements de microfinance
 - 26210 – Actions et parts sociales hors réseau
 - 26219 – Actions et parts sociales réseau
 - 2622 – Actions et parts sociales d'établissements *de crédit*
- 263 – Autres titres de participation
- 264 – Titres de l'activité de portefeuille
 - 26400 – *Titres de l'activité de portefeuille*
 - 26409 – *Titres de l'activité de portefeuille réseau*
- 265 – Titres d'investissement
 - 2651 – Titres d'investissement privés
 - 2652 – Titres d'investissement publics
- 266 – Titres en souffrance
 - 2661 – Titres impayés
 - 26610 – *Titres impayés hors réseau*
 - 26619 – *Titres impayés réseau*
 - 2662 – Titres douteux
 - 26620 – *Titres douteux hors réseau*
 - 26629 – *Titres douteux réseau*
- 267 – *Actions ou parts sociales propres rachetées*
- 268 – *Autres immobilisations financières*

Commission Bancaire de l'Afrique Centrale – COBAC – Plan Comptable des EMF – janvier 2010

BIBLIOGRAPHIE

BIBLIOGRAPHIE

3.1. OUVRAGES GENERAUX

- ATANGANA ONANA Benoît, Vers les normes mondiales : comparaison OHADA et IFRS, Pucac, 2007, 461 pages
- CORRE J. PEROCHON C. PROST A, Le plan comptable général de l'OCAM et l'entreprise, Guide d'application, Foucher, Paris, 1971
- DEGOSS J.G, Histoire de la comptabilité, PUF, Paris, 1998
- Deloitte and Touche, Guide sur les IFRS, édition 2010, 110 pages
- ICCA, Jonction PCGR-IFRS : Aides à l'enseignement des IFRS au Canada, 304 P, Disponible sur le site <http://www.icca.ca>
- Odile BARBE et Laurent DIDELOT, Maîtriser les IFRS, Groupe Revue Fiduciaire, Edition 2009, 846 pages
- PRICEWATERHOUSECOOPERS, IFRS 2010, Francis Lefebvre, 3^e édition 2010,
- PRICEWATERHOUSECOOPERS, IFRS 2005, Francis Lefebvre, 2^e édition, 2004, 2123 pages
- Robert OBERT, Pratique des normes IFRS, Dunod, 4^e édition, 2009, 612 pages
- Stéphane BRUN, L'essentiel des Normes comptables internationales IAS/IFRS, Gualino éditeur, 3^e édition, 2006, 166 pages

3.2. MEMOIRES

3.2.1. MEMOIRES EXPERTISE COMPTABLE (BIBLIOTIQUE)

- AIACH GAD, L'application des normes IFRS aux activités financières d'une banque de marché, novembre 2005, 119 pages
- BOHBOT-BOBOT Edna, Mise en œuvre des normes comptables relatives aux engagements de retraite et avantages similaires : proposition d'un guide méthodologique destiné aux entreprises, novembre 2005, 114 pages

- Dumont Amélie, Convergence du PCG vers les normes internationales : opportunités et problématiques offertes par l'IAS17, mai 2010, 116 pages
- LETURGEON Véronique, L'application de la norme IAS 36 à l'immobilier locatif d'une société à prépondérance immobilière. Immeubles de placement : des composants à la dépréciation, novembre 2005, 125 pages
- Sandra QUIRIN, Le traitement comptable des immobilisations : une convergence du plan comptable général vers les normes IAS/IFRS : illustration avec la comptabilisation des outillages dans le secteur automobile, mai 2006, 206 pages
- Vincent TIGNON, L'adoption des normes IAS dans les comptes consolidés français : appliquer pour la première fois la norme internationale IAS 22 – Regroupements d'entreprises, mai 2003, 135 pages

3.2.2. AUTRES MEMOIRES

- Christian NKEFACK, Le système comptable OHADA et l'harmonisation comptable internationale, université de Douala, 2006/2007, 101 pages.
- Ibrahima HAMID, Impact du système comptable OHADA sur la gouvernance des entreprises camerounaises, Université Ngaoundéré, 2007/2008, 154 pages.

3.3.. REVUES PROFESSIONNELLES

- Bigou-Lare,N. Le SYSCOA et la pertinence de l'information comptable : une analyse de la pratique dans les entreprises togolaises, Association française de comptabilité (AFC), Congrès de Metz
- Bernheim Y, Normaliser, interpréter, harmoniser : où va-t-on ?, Revue française de comptabilité, n°289, mai 1997, P 25
- Ordre des experts-comptables, Les IFRS en substance : un sérieux résumé, 3^e édition, 82 pages, au 1er janvier 2010
- ONECCA, La Revue Comptabilité et Gestion, n° 2, octobre et décembre 2011

3.4..TEXTES OFFICIELS

- COBAC, Plan comptable des établissements de micro-finance ,édition janvier 2010
- Décret n° 2011/0975/PM du 4 avril 2011 portant réévaluation des immobilisations en République du Cameroun
- OHADA, Projet d'Acte uniforme portant organisation et harmonisation des comptabilités des entreprises sises dans les Etats-parties au Traité relatif à l'harmonisation du droit des affaires en Afrique, 371 pages
- Union Economique et Monétaire Ouest Africain, SYSCOHADA : « Système Comptable Ouest Africain », Foucher, 1998, 831 pages

3.5..DOCUMENTS ELECTRONIQUES

3.5.1..MEMOIRES DISPONIBLES SUR LE SITE <http://www.memoire online.com>

- Mamadou founé TOUNKARA, Normes comptables internationales et le syscohada : convergences et divergences, Université Hassan II - Mohammedia – fsjes, 2007, 56 pages
- Cissé MPIRA, Normalisation comptable internationale cas de l'espace ohada, International Business School – Maîtrise, 2007, 58 pages
- Mohamed Deen TOURE, Etude comparative SYSCOHADA et IFRS ISCAE Guinée - Maîtrise finance comptabilité, 2008 , 60 pages
- Oboubé Delphin MANTANVI, Le SYSCOA face à l'harmonisation comptable internationale: opportunité ou menace, ISCT PIGIER - Master en audit et contrôle de gestion, 2008, 73 pages
- LUWAU KIKO Pathy, Système comptable congolais face au système comptable ohada, Université de Kinshasa, 2004/2005, 107 pages

3.5.2. AUTRES DOCUMENTS ELECTRONIQUES

- CNCC, OEC, Comprendre le nouveau monde de l'information financière, 2010, 229 P. disponible sur le site <http://www.focusifrs.com>

- Committee of european securities regulators, Activity report on IFRS enforcement 2009, disponible sur le site <http://www.cesr.eu>
- Compilation des normes IAS/IFRS et des interprétations SIC/IFRS, à jour au 27 janvier 2011, 213 pages
- Convergence IFRS-US GAAP, Enjeux identifiés à partir de la pratique des groupes français cotés aux USA, cahiers de l'Académie Sciences Techniques Comptables et financières, novembre 2007 n° 9, 94 pages

LISTE DES TABLEAUX

- Tableau 1 : Eléments comparatifs des charges immobilisées
- Tableau 2 : Détermination des coûts d'acquisition des charges immobilisées
- Tableau 3 : Eléments comparatifs des immobilisations incorporelles
- Tableau 4 : Définition et éléments des immobilisations corporelles
- Tableau 5.1 : Immobilisations corporelles entrées au coût d'achat en OHADA
- Tableau 5.2 : Immobilisations corporelles entrées au prix d'achat en OHADA
- Tableau 5.3 : Calcul de la taxe sur la valeur ajoutée
- Tableau 5.4 : Immobilisations corporelles et TVA par mode de financement
- Tableau 6.1 : Calcul des valeurs actuelles des immobilisations corporelles en IFRS
- Tableau 6.2 : Immobilisations corporelles entrées au coût d'achat en IFRS
- Tableau 6.3 : Evaluation de l'impact de l'actualisation sur la TVA
- Tableau 7 : Actif immobilisé au 31/12/2010
- Tableau 8 : Etat des immobilisations et des amortissements en OHADA
- Tableau 9 : Etat des immobilisations et des amortissements en IFRS (2010)
- Tableau 10.1. : Synthèse comparative des résultats obtenus (Bilan)
- Tableau 10.2. : Synthèse comparative des résultats obtenus (Exploitation)
- Tableau 11.1. : Extrait des données comptables
- Tableau 11.2. : Retraitement des données suivant la norme IAS 2
- Tableau 11.3. : Détermination de certains indicateurs de gestion en normes IFRS
- Tableau 11.4. : Etat comparatif des résultats
- Tableau 12 : Mise en évidence des transferts des charges
- Tableau 13 : Eléments de détermination de deux soldes significatifs de gestion
- Tableau 14.1. Amortissement de l'emprunt
- Tableau 14.2. Amortissement du matériel