

ACTE UNIFORME RELATIF AU DROIT COMPTABLE ET A L'INFORMATION FINANCIERE

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

Vu le Traité relatif à l'harmonisation du droit des affaires en Afrique, signé à Port-Louis le 17
octobre 1993, tel que révisé à Québec le 17 octobre 2008, notamment en ses articles 2, 5 à 10
et 12 ;

Vu le Rapport du Secrétariat Permanent et les observations des Etats Parties ;

Vu l'Avis n° 003/2106 en date du 20 décembre 2016 de la Cour Commune de Justice et
d'Arbitrage ;

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

TITRE I : DES COMPTES PERSONNELS DES ENTITÉS (PERSONNES PHYSIQUES ET PERSONNES MORALES)

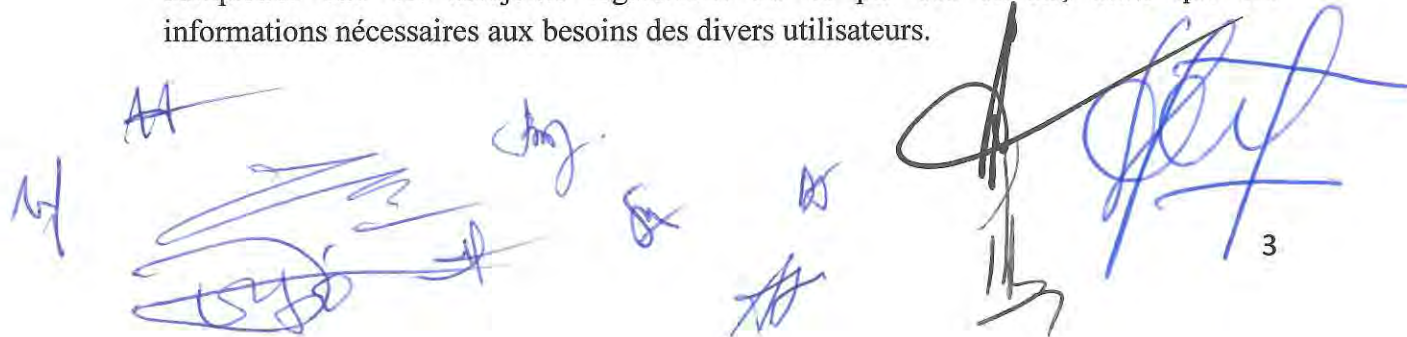
CHAPITRE I - DISPOSITIONS GÉNÉRALES

Article 1^{er}

Toute entité au sens de l'article 2 ci-dessous est soumise aux dispositions du présent Acte
uniforme et doit mettre en place, pour l'information externe et pour son propre usage, une
comptabilité générale conformément audit Acte uniforme.

A cet effet :

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



Handwritten signatures and initials in blue ink at the bottom of the page.

Article 2

Sont astreintes à la mise en place d'une comptabilité, dite comptabilité financière, les entités soumises aux dispositions de l'Acte uniforme portant sur le droit commercial général, de l'Acte uniforme relatif au droit des sociétés commerciales et du groupement d'intérêt économique et de l'Acte uniforme relatif au droit des sociétés coopératives, les entités publiques, parapubliques, d'économie mixte et, plus généralement, les entités produisant des biens et des services marchands ou non marchands, dans la mesure où elles exercent, dans un but lucratif ou non, des activités économiques à titre principal ou accessoire qui se fondent sur des actes répétitifs, à l'exception de celles soumises aux règles de la comptabilité publique.

Article 3

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

Article 4

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

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

Article 5

Il est institué un système comptable unique, commun à tous les Etats parties composé, du Plan comptable général OHADA et du Dispositif comptable relatif aux comptes consolidés et combinés, dénommé Système comptable OHADA en abrégé SYSCOHADA et annexé au présent Acte uniforme.

Le SYSCOHADA a pour objet la collecte, la tenue, le contrôle, la présentation et la communication par les entités, d'informations financières établies dans les mêmes conditions de fiabilité, de compréhension et de comparabilité.

Toutefois, les établissements de crédit, les établissements de microfinance, les acteurs du marché financier, les sociétés d'assurance et de réassurance, les organismes de sécurité et prévoyance sociales et les entités à but non lucratif ne sont pas assujettis au SYSCOHADA.

Il est procédé régulièrement, par voie de décision, à la mise à jour du Plan comptable général OHADA et du Dispositif comptable relatif aux comptes consolidés et combinés, sur avis ou recommandation de la Commission de normalisation comptable de l'OHADA conformément

au Règlement n°002/2009 portant création, organisation et fonctionnement de ladite Commission.

Article 6

L'application du Système comptable OHADA implique que :

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

Article 7

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

L'exercice coïncide avec l'année civile.

La durée de l'exercice est exceptionnellement inférieure à douze mois pour le premier exercice débutant au cours du premier semestre de l'année civile. Cette durée peut être supérieure à douze mois pour le premier exercice commencé au cours du deuxième semestre de l'année.

En cas de cessation d'activité, pour quelque cause que ce soit, la durée des opérations de liquidation est comptée pour un seul exercice, sous réserve de l'établissement de situations annuelles provisoires.

Article 8

Un jeu complet d'états financiers annuels comprend le Bilan, le Compte de résultat, le Tableau des flux de trésorerie ainsi que les Notes annexes.

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

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

Les entités dont les titres sont inscrits à une bourse de valeurs et celles qui sollicitent un financement dans le cadre d'un appel public à l'épargne, doivent établir et présenter les états financiers annuels selon les normes internationales d'informations financières, appelées normes IFRS, en sus des états financiers visés aux alinéas précédents.

Les états financiers annuels établis selon les normes IFRS sont destinés exclusivement aux marchés financiers. Ils ne peuvent servir de support de base pour la détermination du bénéfice distribuable visé par l'Acte uniforme relatif au droit des sociétés commerciales et du groupement d'intérêt économique.

Article 9

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

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

Article 10

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

Lorsque l'application d'une prescription comptable se révèle insuffisante ou inadaptée pour donner l'image fidèle, des informations complémentaires ou des justifications nécessaires sont obligatoirement fournies dans les Notes annexes.

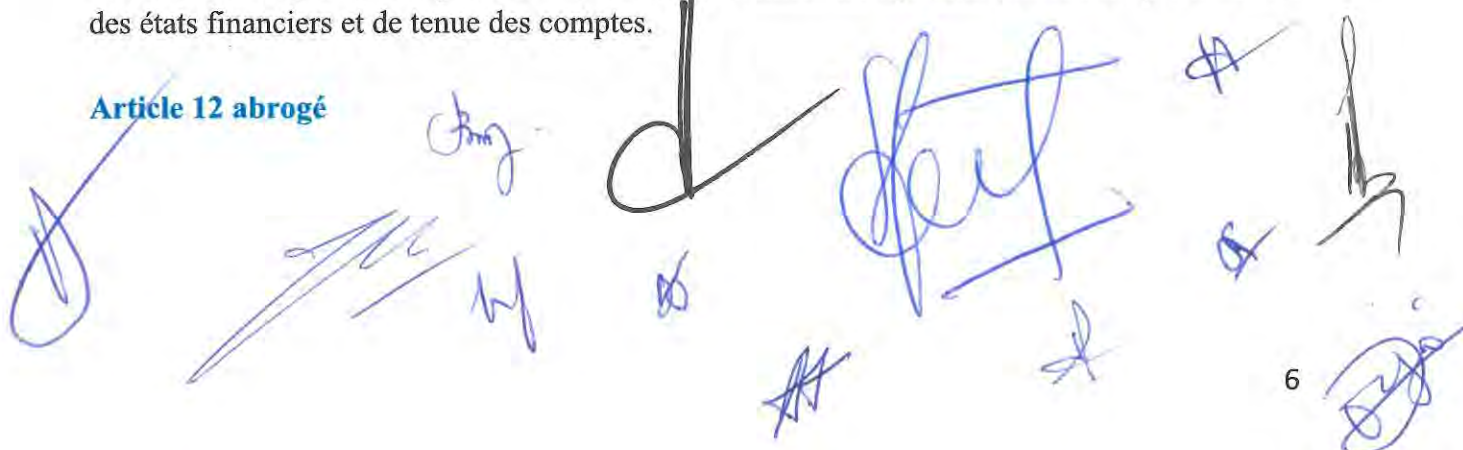
Article 11

Les états financiers annuels visés à l'article 8 sont rendus obligatoires, en tout ou en partie, en fonction de la taille des entités appréciée selon des critères relatifs au chiffre d'affaires hors taxes de l'exercice.

Les présentations des états financiers annuels et de tenue de comptes admises par le présent Acte uniforme sont le Système normal et le Système minimal de trésorerie.

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

Article 12 abrogé

The bottom of the page features several handwritten signatures and initials in blue ink. On the left, there is a large, stylized signature. To its right are several smaller initials and signatures, including one that appears to be 'Jing'. In the center, there is a large, bold signature. To the right of this, there are more signatures, some of which are crossed out with a large 'X'. The overall appearance is that of a collection of signatures, possibly indicating approval or ratification of the document.

Article 13

Les petites entités sont assujetties, sauf option, au Système minimal de trésorerie en abrégé SMT.

Sont éligibles au Système minimal de trésorerie, les entités dont le chiffre d'affaires hors taxes annuel est inférieur aux seuils suivants :

- soixante (60) millions de F CFA ou l'équivalent dans l'unité monétaire ayant cours légal dans l'Etat partie, pour les entités de négoce ;
- quarante (40) millions de F CFA ou l'équivalent dans l'unité monétaire ayant cours légal dans l'Etat partie, pour les entités artisanales et assimilées ;
- trente (30) millions de F CFA ou l'équivalent dans l'unité monétaire ayant cours légal dans l'Etat partie, pour les entités de services.

CHAPITRE II - ORGANISATION COMPTABLE

Article 14

L'organisation comptable mise en place dans l'entité 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'entité, d'instrument de preuve, d'information des tiers et de gestion.

Article 15

L'organisation comptable doit assurer :

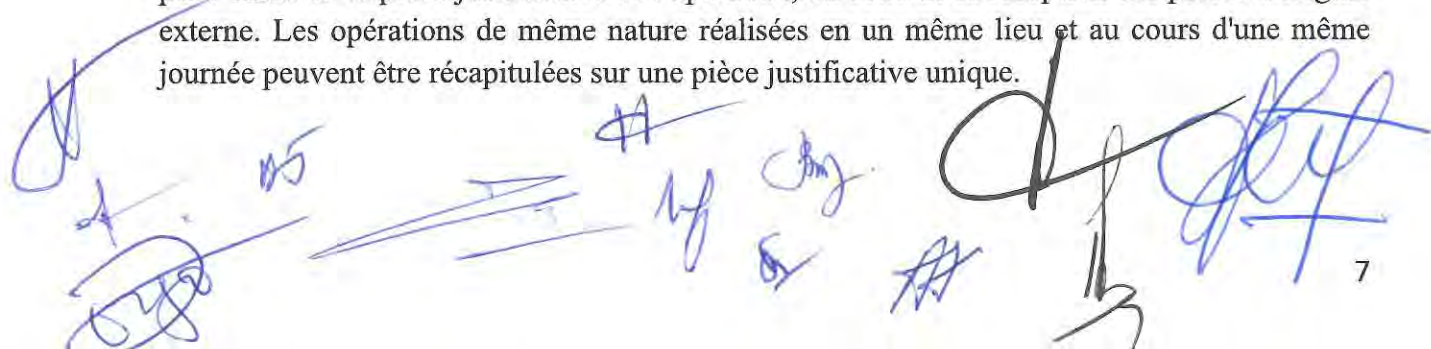
- un enregistrement exhaustif, au jour le jour, et sans retard des informations de base ;
- le traitement en temps opportun des données enregistrées ;
- la mise à la disposition des utilisateurs des documents requis dans les délais légaux fixés pour leur délivrance.

Article 16

Pour maintenir la continuité dans le temps de l'accès à l'information, toute entité établit un manuel décrivant les procédures et l'organisation comptables.

Ce manuel, mis à jour périodiquement est destiné à garantir le caractère définitif de l'enregistrement des mouvements. Il est conservé aussi longtemps qu'est exigée la présentation des états financiers successifs auxquels il se rapporte.

Les mouvements affectant le patrimoine de l'entité sont enregistrés en comptabilité, opération par opération, dans l'ordre de leur date de valeur comptable. Cette date est celle de l'émission par l'entité de la pièce justificative de l'opération, ou celle de la réception des pièces d'origine externe. Les opérations de même nature réalisées en un même lieu et au cours d'une même journée peuvent être récapitulées sur une pièce justificative unique.



Handwritten signatures and initials in blue ink at the bottom of the page, including a large signature on the left, several smaller initials in the center, and a large signature on the right.

Les mouvements sont récapitulés par période préalablement déterminée qui ne peut excéder un mois.

L'entité procède à l'opération d'inventaire par le relevé physique de tous les éléments de son patrimoine avec la mention de la nature, de la quantité et de la valeur de chacun d'eux à la date de l'inventaire.

Les données d'inventaire sont organisées et conservées de manière à justifier le contenu de chacun des éléments recensés du patrimoine.

Article 17

L'organisation comptable doit au moins respecter les conditions de régularité et de sécurité suivantes :

1°) la tenue de la comptabilité dans la langue officielle et dans l'unité monétaire ayant cours légal dans l'Etat partie ;

2°) l'emploi de la technique de la partie double, qui se traduit par une écriture affectant au moins deux comptes, l'un étant débité et l'autre crédité. Lorsqu'une opération est enregistrée, le total des sommes inscrites au débit des comptes doit être égal au total des sommes inscrites au crédit d'autres comptes ;

3°) la justification des écritures par des pièces datées, conservées, classées dans un ordre défini dans le manuel décrivant les procédures et l'organisation comptables, susceptibles de servir comme moyen de preuve et portant les références de leur enregistrement en comptabilité ;

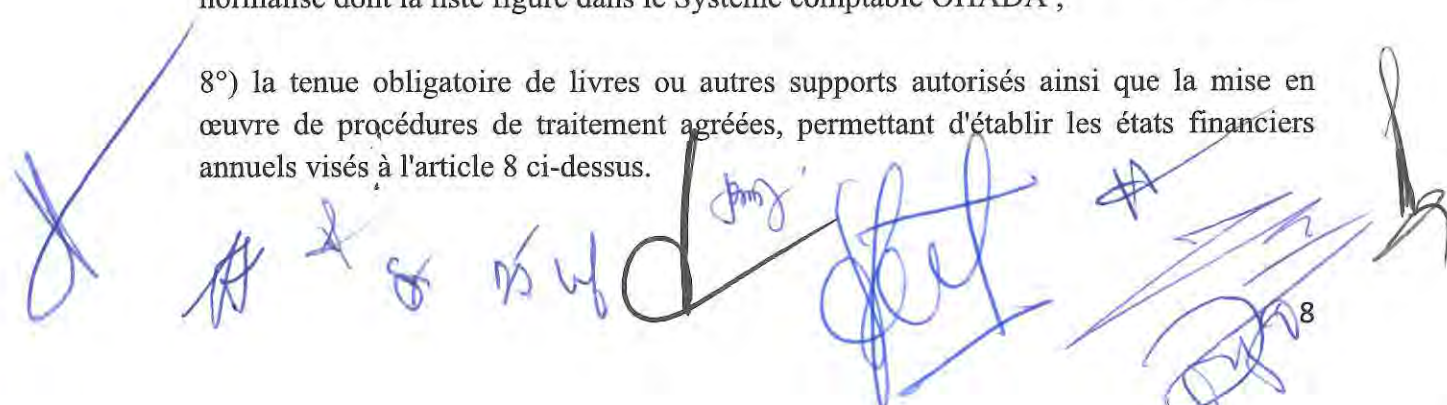
4°) le respect de l'enregistrement chronologique des opérations tel qu'il est prévu par les alinéas 3, 4 et 5 de l'article 16 ci-dessus ;

5°) l'identification de chacun de ces enregistrements précisant l'indication de son origine et de son imputation, le contenu de l'opération à laquelle il se rapporte ainsi que les références de la pièce justificative qui l'appuie ;

6°) le contrôle par inventaire de l'existence et de la valeur des biens, créances et dettes de l'entité conformément aux alinéas 6 et 7 de l'article 16 ci-dessus ;

7°) le recours, pour la tenue de la comptabilité de l'entité, à un plan de comptes normalisé dont la liste figure dans le Système comptable OHADA ;

8°) la tenue obligatoire de livres ou autres supports autorisés ainsi que la mise en œuvre de procédures de traitement agréées, permettant d'établir les états financiers annuels visés à l'article 8 ci-dessus.

The bottom of the page features several handwritten signatures and initials in blue ink. On the left, there is a large, stylized signature. In the center, there are several smaller initials and a signature. On the right, there is a signature with a large '8' written next to it, and another signature further to the right.

Article 18

Les comptes du Système comptable OHADA sont regroupés par catégories homogènes appelées classes.

Pour la comptabilité financière, les classes comprennent :

- des classes de comptes de situation ;
- des classes de comptes de gestion.

Chaque classe est subdivisée en comptes identifiés par des numéros à deux chiffres ou plus, selon leur degré de dépendance vis-à-vis des comptes de niveaux supérieurs, dans le cadre d'une codification décimale.

Le plan de comptes de chaque entité doit être suffisamment détaillé pour permettre l'enregistrement des opérations.

Lorsque les comptes prévus par le Système comptable OHADA ne suffisent pas à l'entité pour enregistrer distinctement toutes ses opérations, elle peut ouvrir toutes subdivisions nécessaires.

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

Les opérations sont enregistrées dans les comptes dont les intitulés correspondent à leur nature.

Article 19

Les livres comptables et autres supports dont la tenue est obligatoire sont :

- le livre-journal, dans lequel sont inscrits les mouvements de l'exercice, enregistrés en comptabilité, dans les conditions exposées au paragraphe 4 de l'article 17 ci-dessus ;
- le grand-livre, constitué par l'ensemble des comptes de l'entité, où sont reportés ou inscrits simultanément au journal, compte par compte, les différents mouvements de l'exercice ;
- la balance générale des comptes, état récapitulatif faisant apparaître, à la clôture de l'exercice, pour chaque compte :
 - le solde débiteur ou le solde créditeur, à l'ouverture de l'exercice ;
 - le cumul depuis l'ouverture de l'exercice des mouvements débiteurs et le cumul des mouvements créditeurs ;
 - le solde débiteur ou le solde créditeur, à la date considérée ;

- le livre d'inventaire, sur lequel sont transcrits le Bilan, le Compte de résultat et le Tableau des flux de trésorerie de chaque exercice, ainsi que le résumé de l'opération d'inventaire.

L'établissement du livre-journal et du grand-livre peut être facilité par la tenue de journaux et livres auxiliaires, ou supports en tenant lieu, en fonction de l'importance et des besoins de l'entité. Dans ce cas, les totaux de ces supports sont périodiquement et au moins une fois par mois respectivement centralisés dans le livre-journal et dans le grand-livre.

Article 20

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

Toute correction d'erreur, commise et découverte sur l'exercice en cours, s'effectue exclusivement par inscription en négatif des éléments erronés ; l'enregistrement exact est ensuite opéré.

La correction d'une erreur significative commise au cours d'un exercice antérieur doit être opérée par ajustement du compte report à nouveau.

Toute correction d'erreur découverte sur l'exercice en cours et commise sur les exercices antérieurs doit faire l'objet d'une information dans les Notes annexes.

Article 21

Les petites entités visées à l'article 13 ci-dessus qui relèvent du Système minimal de trésorerie tiennent une comptabilité de trésorerie dans les conditions fixées par le Système comptable OHADA.

Article 22

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

1°) les données relatives à toute opération donnant lieu à enregistrement comptable comprennent, lors de leur entrée dans le système de traitement comptable, l'indication de l'origine, du contenu et de l'imputation de ladite opération et puissent être restituées sur papier ou sous une forme directement intelligible ;

2°) l'irréversibilité des traitements effectués interdit toute suppression, addition ou modification ultérieure d'enregistrement. Toute donnée entrée doit faire l'objet d'une validation, afin de garantir le caractère définitif de l'enregistrement comptable correspondant. Cette procédure de validation doit être mise en œuvre au terme de chaque période qui ne peut excéder un mois ;

3°) la chronologie des opérations écarte toute possibilité d'insertion intercalaire ou d'addition ultérieure. Pour figer cette chronologie le système de traitement comptable doit prévoir une procédure périodique dite « clôture informatique » au moins trimestrielle et mise en œuvre au plus tard à la fin du trimestre qui suit la fin de chaque période considérée ;

4°) les enregistrements comptables d'une période clôturée soient classés dans l'ordre chronologique de la date de valeur comptable des opérations auxquelles ils se rapportent. Toutefois, lorsque la date de valeur comptable correspond à une période déjà clôturée, l'opération concernée est enregistrée au premier jour de la période non encore clôturée. Dans ce cas, la date de valeur comptable de l'opération est mentionnée distinctement ;

5°) l'intégrité des données enregistrées offre des conditions de garantie et de conservation conformes à la réglementation en vigueur. Est notamment réputée intègre toute transcription indélébile des données qui entraîne une modification irréversible du support ;

6°) l'organisation comptable garantisse toutes les possibilités d'un contrôle éventuel en permettant la reconstitution ou la restitution du chemin de révision et en donnant droit d'accès à la documentation relative aux analyses, à la programmation et aux procédures des traitements, en vue notamment de procéder aux tests nécessaires à l'exécution d'un tel contrôle ;

7°) les états périodiques fournis par le système de traitement soient numérotés et datés. Chaque enregistrement doit s'appuyer sur une pièce justificative établie sur papier ou sur un support assurant la fiabilité, la conservation et la restitution en clair de son contenu pendant les délais requis.

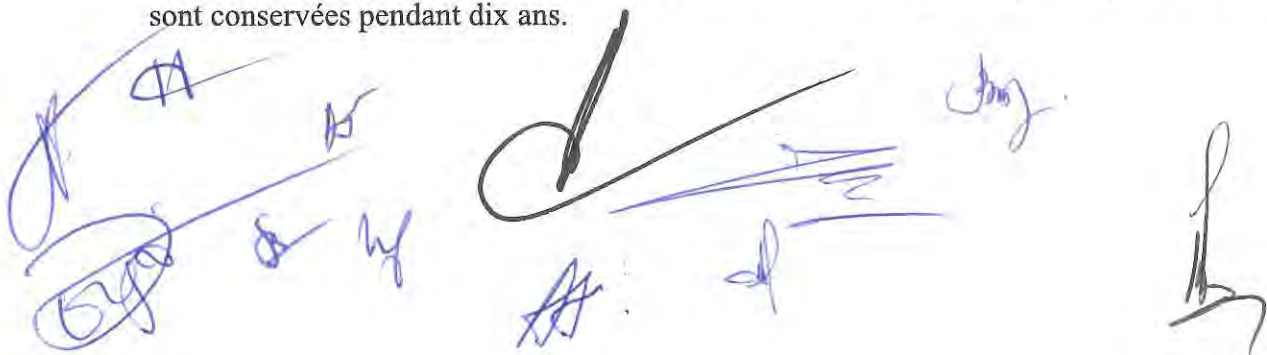
Chaque donnée, entrée dans le système de traitement par transmission d'un autre système de traitement, doit être appuyée d'une pièce justificative probante.

Article 23

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

Article 24

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



CHAPITRE III – JEU COMPLET D'ÉTATS FINANCIERS ANNUELS

Article 25

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

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

Article 26

Le Système normal comporte l'établissement du Bilan, du Compte de résultat de l'exercice, du Tableau des flux de trésorerie ainsi que des Notes annexes dont les dispositions principales sont fixées dans le Système comptable OHADA.

Article 27 abrogé

Article 28

Le Système minimal de trésorerie visé à l'article 13 ci-dessus repose sur l'établissement d'un Bilan, d'un Compte de résultat et de Notes annexes dressés à partir de la comptabilité de trésorerie que doivent tenir les entités conformément aux modèles du Système comptable OHADA.

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

- variation des stocks ;
- variation des créances ;
- variation des dettes.

Article 29

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

Le Compte de résultat récapitule en liste, les produits et les charges qui font apparaître par cascade les résultats intermédiaires et, in fine, le bénéfice net ou la perte nette de l'exercice.

Le Tableau des flux de trésorerie retrace les mouvements « entrée » ou « sortie » de liquidités de l'exercice.

Les Notes annexes complètent et précisent, l'information donnée par les autres états financiers annuels.

Article 30

Le Bilan de l'exercice fait apparaître de façon distincte :

- à l'actif : l'actif immobilisé, l'actif circulant, la trésorerie-actif et l'écart de conversion-actif ;
- au passif : les ressources stables, le passif circulant, la trésorerie-passif et l'écart de conversion-passif.

Article 31

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

Le classement des produits et des charges en liste doit permettre d'établir des soldes intermédiaires de gestion en cascade dans les conditions définies par le Système comptable OHADA.

Article 32

Le Tableau des flux de trésorerie de l'exercice fait apparaître la trésorerie nette en début d'exercice, les flux de trésorerie provenant des activités opérationnelles, les flux de trésorerie provenant des opérations d'investissement, les flux de trésorerie provenant des capitaux propres, les flux de trésorerie provenant des capitaux étrangers et la trésorerie nette en fin d'exercice.

Article 33

Les états financiers annuels, précédemment décrits aux articles 30 à 32 ci-dessus, sont accompagnés de Notes annexes, organisées par une référence croisée avec l'information liée.

Les Notes annexes contiennent des informations complémentaires à celles qui sont présentées dans le Bilan, le Compte de résultat et le Tableau des flux de trésorerie. Les Notes annexes fournissent des descriptions narratives ou des décompositions d'éléments présentées dans les autres états financiers, ainsi que des informations relatives aux éléments qui ne répondent pas aux critères de comptabilisation dans les autres états financiers.

Les Notes annexes comportent tous les éléments de caractère significatif qui ne sont pas mis en évidence dans les autres états financiers et sont susceptibles d'influencer le jugement que les utilisateurs des documents peuvent porter sur le patrimoine, la situation financière et le résultat de l'entité. Il en est ainsi notamment pour le montant des engagements donnés et reçus dont le suivi doit être assuré par l'entité dans le cadre de son organisation comptable.

Toute modification dans la présentation des états financiers annuels ou dans les méthodes d'évaluation doit être signalée dans les Notes annexes.

Article 34

Les états financiers annuels de chaque entité respectent les dispositions ci-dessous:

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

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

CHAPITRE IV

RÈGLES D'ÉVALUATION ET DE DÉTERMINATION DU RÉSULTAT

Article 35

La méthode d'évaluation des éléments inscrits en comptabilité est fondée sur les conventions du coût historique, de prudence et l'hypothèse de base de continuité d'exploitation. Cependant, l'entité peut procéder à la réévaluation des immobilisations corporelles et financières dans le respect des dispositions des articles 62 à 65 ci-dessous.

La décision de réévaluation libre est prise par les organes de gestion de l'entité qui indiquent : la méthode utilisée, la liste des postes des états financiers concernés et les montants correspondants, le traitement fiscal de l'écart de réévaluation.

Les autorités compétentes de chaque Etat partie peuvent instaurer un dispositif de réévaluation des éléments de l'actif des entités. Cette réévaluation dite légale peut déroger aux dispositions des articles 62 à 65 ci-dessous.

Article 36

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

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

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

Article 37

Le coût réel d'acquisition d'une immobilisation est formé :

- du prix d'achat définitif net de remises et de rabais commerciaux, d'escompte de règlement et de taxes récupérables;
- des charges accessoires rattachables directement à l'opération d'achat ;
- des frais d'acquisition notamment les droits d'enregistrement, les honoraires, les commissions, les frais d'actes, après déductions des taxes récupérables;
- des charges d'installation qui sont nécessaires pour mettre le bien en état d'utilisation ;
- de l'estimation initiale des coûts relatifs au démantèlement, à l'enlèvement de l'immobilisation et à la remise en état du site sur lequel elle est située, si cette obligation incombe à l'entité, soit du fait de l'acquisition de l'immobilisation corporelle, soit du fait de son utilisation pendant une durée spécifique à des fins autres que la production de stocks au cours de cette période. Ces coûts comptabilisés comme un composant de l'immobilisation, font l'objet d'un plan d'amortissement propre tant pour la durée que pour le mode.

Le coût réel d'acquisition d'une marchandise, d'une matière première ou d'un service est formé :

- du prix d'achat net de remises, rabais, ristournes et de taxes récupérables. Les escomptes de règlement sont des produits financiers qui ne viennent pas en déduction du prix d'achat ;
- des frais accessoires rattachables directement à l'opération d'achat.

Le coût réel de production d'une immobilisation ou d'un service est formé :

- du coût d'acquisition des matières et fournitures utilisées pour cette production ;
- des charges directes de production ;
- des charges indirectes de production dans la mesure où elles peuvent être raisonnablement rattachées à la production du bien ;
- de l'estimation initiale des coûts relatifs au démantèlement à l'enlèvement de l'immobilisation et à la remise en état du site dans les conditions visées à l'alinéa 1 cinquième tiret ci-dessus.

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

Un actif qualifié est un actif qui exige une longue période de préparation avant de pouvoir être utilisé ou vendu.

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

Article 38

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

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

Mention doit être faite dans les Notes annexes des modalités d'évaluation retenues.

Article 38-1

L'entité ventile le montant d'une immobilisation corporelle en ses parties significatives dès lors que :

- les éléments d'actif sont dissociables ;
- les éléments d'actif ont une utilisation différente ;
- la durée d'utilité de chaque élément est différente ;
- le coût de chaque élément peut être évalué de façon fiable et qu'il est significatif par rapport au coût total de l'immobilisation.

Chaque élément de l'immobilisation visée à l'alinéa précédent doit être comptabilisé séparément dès son acquisition ou son remplacement.

La décomposition de ces immobilisations n'est autorisée que pour les bâtiments et autres ouvrages, les avions, les bateaux, les camions, les autocars, les bus, les véhicules blindés de transport de fonds, certains matériels et outillages des entités industrielles, minières, agricoles, hospitalières et pétrolières, dès lors que l'entité dispose de statistiques et autres informations lui permettant de bien appréhender la durée d'utilité de chaque élément.

Article 38-2

La poursuite de l'exploitation d'une immobilisation corporelle peut être subordonnée à la réalisation régulière de révisions ou d'inspections majeures destinées à identifier d'éventuelles défaillances, avec ou sans remplacement de pièces. Lorsqu'une inspection ou une révision majeure est réalisée, son coût est comptabilisé dans la valeur comptable de l'immobilisation corporelle comme un composant à titre de remplacement, si les critères de comptabilisation sont satisfaits. Toute valeur comptable résiduelle du coût de la précédente révision est décomptabilisée.

Article 39

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

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

Article 40

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

Article 41

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

Il en est ainsi :

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

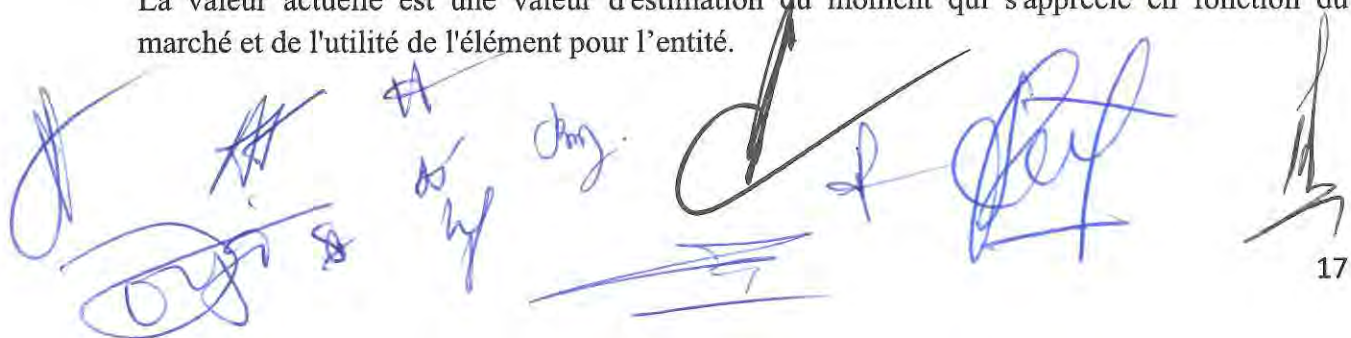
Dès lors que les exceptions visées ci-dessus sont décidées par les autorités compétentes en matière de normalisation comptable, leurs conséquences comptables sur la situation de l'entité doivent être imputées, en tout ou en partie, sur les capitaux propres du bilan d'ouverture de l'exercice au cours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

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

Article 42

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

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



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

Article 43

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

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

Article 44

Les stocks et les productions en cours sont évalués unité par unité ou catégorie par catégorie.

L'unité d'inventaire est la plus petite partie qui peut être inventoriée sous chaque article.

A la sortie du stock ou à l'inventaire :

- les biens matériellement identifiés et individualisés ainsi que ceux qui ne sont pas interchangeables, sont évalués article par article à leur coût d'entrée ;
- les biens interchangeables non identifiables après leur entrée en stock sont évalués, soit en considérant que le premier bien entré est le premier bien sorti, méthode dite P.E.P.S., soit à leur coût moyen pondéré d'acquisition ou de production, méthode dite C.M.P.

L'entité doit utiliser la même méthode pour tous les stocks ayant une nature et un usage similaire pour l'entité.

Pour des stocks de nature ou d'usage différents, des méthodes différentes peuvent être utilisées.

Les techniques d'évaluation du coût des stocks, telles que la méthode du coût standard ou la méthode du prix de détail, peuvent être utilisées pour des raisons pratiques si ces méthodes donnent des résultats proches du coût réel du stock.

Article 45

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

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

La valeur résiduelle prévisionnelle d'un actif est le montant estimé qu'une entité obtiendrait actuellement de la sortie de l'actif, après déduction des coûts de sortie estimés, si l'actif avait déjà l'âge et se trouvait déjà dans l'état prévu à la fin de sa durée d'utilité.

La durée d'utilité est définie en fonction de l'utilité attendue de cet actif pour l'entité. Tous les facteurs suivants sont pris en considération pour déterminer la durée d'utilité d'un actif :

- l'usage attendu de cet actif par l'entité, évalué par référence à la capacité ou à la production physique attendue de cet actif ;
- l'usure physique attendue dépendant notamment des cadences de production et de la maintenance ;
- l'obsolescence technique ou commerciale découlant de changements ou d'améliorations dans la production ou d'une évolution de la demande du marché pour le produit ou le service fourni par l'actif ;
- les limites juridiques ou similaires sur l'usage de l'actif, telles que les dates d'expiration des contrats de location.

Le plan d'amortissement est la traduction comptable de la répartition systématique du montant amortissable d'un actif selon le rythme de consommation des avantages économiques attendus en fonction de sa durée d'utilité.

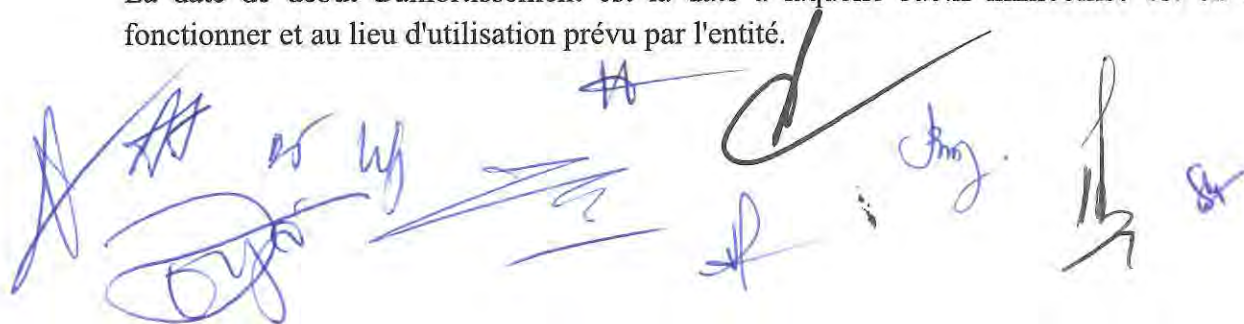
Différents modes d'amortissement peuvent être utilisés pour répartir de façon systématique le montant amortissable d'un actif sur sa durée d'utilité. Ces modes incluent :

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

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

Le mode d'amortissement retenu est appliqué de manière cohérente d'une période à l'autre, sauf en cas de changement du rythme attendu de consommation de l'actif.

La date de début d'amortissement est la date à laquelle l'actif immobilisé est en état de fonctionner et au lieu d'utilisation prévu par l'entité.



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

La constatation de la dotation aux amortissements d'une immobilisation amortissable est obligatoire même en cas d'absence ou d'insuffisance de bénéfice.

Article 46

La dépréciation permet de constater la perte de valeur de l'actif.

A la clôture de chaque exercice, une entité doit apprécier s'il existe un quelconque indice qu'un actif a subi une perte de valeur. S'il existe un tel indice, l'entité doit estimer la valeur actuelle de l'actif concerné et la comparer avec la valeur nette comptable.

L'actif doit être déprécié lorsque la valeur nette comptable est supérieure à la valeur actuelle.

La constatation de cette dépréciation est obligatoire même en cas d'absence ou d'insuffisance de bénéfice.

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

Après la comptabilisation d'une perte de valeur, l'amortissement de l'actif doit être calculé sur la base de la valeur comptable brute diminuée de la valeur résiduelle prévisionnelle, des amortissements cumulés et de la dépréciation.

Article 47

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

Article 48

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

Une provision est un passif externe ou une dette dont l'échéance ou le montant est incertain. Le terme provision désigne les provisions pour risques et charges.

Par dérogation, les provisions réglementées sont constituées uniquement en application de dispositions légales notamment fiscales.

Un passif externe est une obligation actuelle de l'entité de transférer une ressource économique à la suite d'événements passés.

Les dotations aux provisions pour risques et charges à plus d'un an sont inscrites dans un compte de dotation aux provisions tandis que celles qui sont liées à un risque à moins d'un an sont enregistrées au compte charges pour provisions pour risques à court terme.

Les entités doivent évaluer et comptabiliser sous forme de provisions à inscrire au passif externe du bilan, les engagements de retraite.

Article 49

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

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

Article 50

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

Article 51

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

Article 52

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

Article 53

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

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

Article 54

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

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

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

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

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

Article 55

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

Article 56

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

Article 57

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

Pour l'application de cette disposition, la position globale de change s'entend de la situation, devise par devise, de toutes les opérations engagées contractuellement par l'entité, même si elles n'ont pas encore été inscrites dans les comptes. De plus, le calcul du montant de la

provision pour pertes de change doit être ajusté en fonction de l'échéance des éléments inclus dans la position globale de change.

Article 58

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

Article 58-1

Les contrats qualifiés de couverture sont identifiés et traités comptablement en tant que tels dès leur origine et conservent cette qualification jusqu'à leur échéance ou dénouement.

Une opération est qualifiée de couverture si elle présente toutes les caractéristiques suivantes:

- les contrats ou options de taux d'intérêt achetés ou vendus ont pour effet de réduire le risque de variation de valeur affectant l'élément couvert ou un ensemble d'éléments homogènes ;
- l'élément couvert peut être un actif, un passif, un engagement existant ou une transaction future non encore matérialisée par un engagement si cette transaction est définie avec précision et possède une probabilité suffisante de réalisation ;
- l'identification du risque à couvrir est effectuée après la prise en compte des autres actifs, passifs et engagements ;
- une corrélation est établie entre les variations de valeur de l'élément couvert et celles du contrat de couverture, ou celles de l'instrument financier sous-jacent s'il s'agit d'options de taux d'intérêt, puisque la réduction du risque résulte d'une neutralisation totale ou partielle, recherchée, à priori, entre les pertes éventuelles sur l'élément couvert et les gains sur les contrats négociés, ou l'option achetée en couverture.

Une option vendue ne remplit pas les conditions requises pour être un instrument de couverture car elle ne permet pas de réduire efficacement le risque sur le résultat d'un élément couvert. Toutefois, lorsqu'elle est désignée comme compensant une option achetée, y compris une option incorporée à un autre instrument financier, elle est considérée comme un instrument de couverture.

Article 58-2

Les variations de valeur des contrats négociés sur les marchés organisés, constatées par la liquidation quotidienne des marges débitrices et créditrices, sont portées au compte de résultat en charges ou produits financiers.

Les variations de valeur des options constatées lors de transactions de gré à gré sont enregistrées au compte Instruments de trésorerie en attente de régularisation ultérieure :

- à l'actif du bilan pour les variations qui correspondent à une perte latente ;
- au passif du bilan pour les variations qui correspondent à un gain latent.

Les gains latents n'interviennent pas dans la formation du résultat.

Lorsque l'ensemble des transactions de gré à gré engendre une perte latente, celle-ci entraîne la constitution d'une provision financière.

Article 58-3

Lorsque les couvertures fixent définitivement le cours de la monnaie étrangère à l'échéance, l'incertitude disparaît totalement. La valeur des créances ou des dettes en monnaies étrangères à l'échéance est connue. La couverture transforme les créances et les dettes en monnaies étrangères en créances et dettes en monnaie de l'Etat partie ayant cours légal.

La date de mise en place de la couverture a toutefois une incidence sur le traitement comptable à effectuer :

- si la couverture est mise en place avant l'opération, les créances et les dettes sont enregistrées au cours fixé par l'instrument de couverture. Il n'y a donc pas d'écart de conversion, ni de provision à constater. Le résultat financier n'est pas affecté ;
- lorsque la couverture est prise après l'opération, tant que celle-ci n'est pas mise en place, les écarts de conversion et les provisions nécessaires sont comptabilisés comme mentionné aux articles 54 et suivants ci-dessus. Lors de la réalisation de la couverture, les créances et dettes sont converties au cours de couverture. Les écarts, constatés entre la valeur d'origine des créances et des dettes et leur évaluation au cours de couverture, sont comptabilisés en résultat financier. Les éventuelles provisions sont reprises.

Article 58-4

Lorsque les couvertures ne fixent pas définitivement le cours de la monnaie étrangère à l'échéance, le taux de conversion des créances et dettes en monnaies étrangères applicable à l'échéance n'est pas connu. Seul le risque de perte est réduit par l'instrument de couverture utilisé. Les écarts de conversion relatifs aux créances et dettes en monnaies étrangères sont entièrement constatés. En revanche, la provision pour perte de change n'est constituée qu'à concurrence du risque non couvert.

Article 59

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

Article 60 abrogé

Article 61

Les produits et les charges concernant des exercices antérieurs qui n'ont pu être pris en compte avant la clôture desdits exercices, 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 les Notes annexes.

Article 62

Dans le respect des dispositions de l'article 35 du présent Acte uniforme, la réévaluation doit porter sur les immobilisations corporelles et financières.

Cette réévaluation a pour conséquence la substitution d'une valeur, dite réévaluée, à la valeur nette précédemment comptabilisée.

Toute réévaluation partielle est interdite.

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

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

Article 63

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

La date d'effet de la réévaluation doit être la date de clôture de l'exercice de réévaluation.

Article 64

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

Article 65

L'écart de réévaluation ne peut être incorporé au résultat de l'exercice de réévaluation.

Il n'est pas distribuable.

Il peut être incorporé en tout ou partie au capital.

CHAPITRE V

VALEUR PROBANTE DES DOCUMENTS, CONTRÔLE DES COMPTES, COLLECTE ET PUBLICITÉ DES INFORMATIONS COMPTABLES

Article 66

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

Article 67

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

Article 68

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

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

Article 69

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

Article 70

Dans les entités qui désignent, volontairement ou obligatoirement, des commissaires aux comptes, ces derniers :

- soit émettent une opinion indiquant que les états financiers sont réguliers et sincères et donnent une image fidèle du résultat des opérations de l'exercice écoulé ainsi que de la situation financière et du patrimoine à la fin de cet exercice ;
- soit expriment en la motivant, une opinion avec réserve ou défavorable ou indiquent qu'ils sont dans l'impossibilité d'exprimer une opinion.

Les commissaires aux comptes se prononcent sur la sincérité et la concordance avec les états financiers, des informations données dans le rapport de gestion.

Article 71

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

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

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

Tous ces documents sont transmis aux commissaires aux comptes s'ils existent, quarante-cinq jours, au moins, avant la date de l'assemblée générale ordinaire.

Article 72

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

Article 73

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

Article 73-1

Les entités dont les titres sont inscrits à une bourse de valeurs et celles qui sollicitent un financement dans le cadre d'un appel public à l'épargne, doivent déposer en sus des états financiers de synthèses SYSCOHADA, leurs états financiers établis selon les normes IFRS et approuvés par l'assemblée générale ordinaire, au registre de commerce et du crédit mobilier et auprès des organes habilités des marchés financiers de leur région ou de l'Etat partie.

Les commissaires aux comptes :

- soit émettent une opinion indiquant que les états financiers IFRS sont réguliers et sincères et donnent une image fidèle du résultat des opérations de l'exercice écoulé ainsi que de la situation financière et des flux de trésorerie à la fin de cet exercice ;
- soit expriment en la motivant, une opinion avec réserve ou défavorable ;
- soit indiquent qu'ils sont dans l'impossibilité d'exprimer une opinion.

TITRE II

DES COMPTES CONSOLIDÉS ET DES COMPTES COMBINÉS

CHAPITRE I - COMPTES CONSOLIDÉS

Article 74

Toute entité, qui a son siège social ou son activité principale dans l'un des Etats parties et qui contrôle de manière exclusive ou conjointe une ou plusieurs autres entités, doit établir et publier chaque année les états financiers consolidés de l'ensemble constitué par toutes ces entités ainsi qu'un rapport sur la gestion de cet ensemble.

Les entités qui n'exercent qu'une influence notable sur une ou plusieurs entités n'ont pas l'obligation d'établir et de publier des comptes consolidés.

En revanche, dès lors qu'il y a obligation d'établir des comptes consolidés, les entités sous influence notable sont incluses dans le périmètre de consolidation.

Article 75

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

Les états financiers consolidés des entités dont les titres sont inscrits à une bourse de valeurs et celles qui sollicitent un financement dans le cadre d'un appel public à l'épargne, doivent être établis et présentés selon les normes IFRS.

Article 76

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

Article 77

Sont dispensées de l'obligation de consolidation, les entités dominantes de l'espace juridique formées par les Etats parties qui sont elles-mêmes, sous le contrôle d'une autre entité de cet espace soumise à une obligation de consolidation.

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

- si les deux entités ont leur siège social dans deux régions différentes de l'espace OHADA ;
- si l'entité fait appel public à l'épargne;

- si des états financiers consolidés sont exigés par un ensemble d'associés ou d'actionnaires représentant au moins le dixième du capital de l'entité dominante.

Les régions de l'espace OHADA s'entendent des ensembles économiques institutionnels formés par les Etats parties.

Article 78

Le contrôle exclusif est le pouvoir de diriger les politiques financière et opérationnelle d'une entité afin de tirer des avantages économiques de ses activités.

Ce contrôle résulte :

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

Le contrôle conjoint est le partage du contrôle d'une entité exploitée en commun par un nombre limité d'associés ou d'actionnaires, de sorte que les politiques financière et opérationnelle résultent de leur accord.

Un contrôle conjoint est caractérisé par l'existence :

- d'un nombre limité d'associés ou d'actionnaires partageant le contrôle; le partage du contrôle suppose qu'aucun associé ou actionnaire n'est susceptible à lui seul de pouvoir exercer un contrôle exclusif en imposant ses décisions aux autres ; l'existence d'un contrôle conjoint n'exclut pas la présence d'associés ou d'actionnaires minoritaires ne participant pas au contrôle conjoint ;
- d'un accord contractuel qui :
 - prévoit l'exercice du contrôle conjoint sur l'activité économique de l'entité exploitée en commun ;
 - établit les décisions qui sont essentielles à la réalisation des objectifs de l'entité exploitée en commun et qui nécessitent le consentement de tous les associés ou actionnaires participant au contrôle conjoint.

L'influence notable est le pouvoir de participer aux politiques financière et opérationnelle d'une entité sans en détenir le contrôle. L'influence notable peut notamment résulter d'une représentation dans les organes de direction, de la participation aux décisions stratégiques, de

l'existence d'opérations inter-entités importantes, de l'échange de personnel de direction, de liens de dépendance technique.

Pour l'établissement des comptes consolidés, l'entité dominante est présumée exercer une influence notable sur la gestion et la politique financière d'une autre entité si elle détient directement ou indirectement une participation représentant au moins un cinquième (1/5) des droits de vote.

Article 79

Un jeu complet d'états financiers consolidés comprend : le Bilan, le Compte de résultat, le Tableau des flux de trésorerie, le Tableau de variation des capitaux propres ainsi que les Notes annexes.

Ils forment un tout indissociable et sont établis conformément aux dispositions du présent Acte uniforme.

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

Article 80

Les comptes des entités placées sous le contrôle exclusif de l'entité consolidante sont consolidés par intégration globale.

Les comptes des entités contrôlées conjointement avec d'autres associés ou actionnaires par l'entité consolidante sont consolidés par intégration proportionnelle.

Les comptes des entités sur lesquelles l'entité consolidante exerce une influence notable sont consolidés par mise en équivalence.

Article 81

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

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

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

Article 82

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

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

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

Article 83

Lorsque l'écart de consolidation ne peut être ventilé, par suite de l'ancienneté des entités entrant pour la première fois dans le périmètre de consolidation, cet écart, qualifié d'écart d'acquisition, peut être imputé directement en résultat consolidé, après déduction des dividendes reçus par le groupe et amortissements de l'écart d'acquisition à l'ouverture de l'exercice d'incorporation de ces entités.

Toutes explications sur le traitement de l'écart susvisé doivent être données dans les Notes annexes.

Article 84

Le chiffre d'affaires consolidé est égal au montant des ventes de biens et services liés aux activités courantes de l'ensemble constitué par les entités consolidées par intégration.

Il comprend, après élimination des opérations internes à l'ensemble consolidé :

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

Article 85

Le compte de résultat consolidé comprend :

- 1°) les éléments constitutifs :
 - a) du résultat de l'entité consolidante,
 - b) du résultat des entités consolidées par intégration globale,
 - c) de la fraction du résultat des entités consolidées par intégration proportionnelle, représentative des intérêts de l'entité consolidante ou des autres entités détentrices incluses dans l'ensemble consolidé ;

2°) la fraction du résultat des entités consolidées par mise en équivalence, représentative soit des intérêts directs ou indirects de l'entité consolidante, soit des intérêts de l'entité ou des entités détentrices incluses dans l'ensemble consolidé.

Article 86

La consolidation impose :

1°) le classement des éléments d'actif et de passif ainsi que des éléments de charges et de produits des entités consolidées par intégration, selon le plan de classement retenu pour la consolidation ;

2°) l'harmonisation de l'évaluation et de la comptabilisation des actifs et passifs des entités du groupe ;

3°) l'élimination de l'incidence sur les comptes des écritures passées pour la seule application des législations fiscales ;

4°) l'élimination des résultats internes à l'ensemble consolidé, y compris les dividendes;

5°) la constatation de charges, lorsque les impositions afférentes à certaines distributions prévues entre des entités consolidées par intégration ne sont pas récupérables, ainsi que la prise en compte des réductions d'impôts, lorsque des distributions prévues en font bénéficier des entités consolidées par intégration ;

6°) l'élimination des comptes réciproques des entités consolidées par intégration globale ou proportionnelle.

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

Article 87

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

Article 88

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

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

Article 89

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

- les écarts d'acquisition ;
- les titres mis en équivalence ;
- les impôts différés ;
- la part du groupe dans les résultats non distribués ;
- la part des intérêts minoritaires dans les résultats non distribués.

Article 90

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

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

Article 91

Les produits et les charges sont classés par nature dans le Compte de résultat consolidé. Ce dernier peut être accompagné d'une présentation des produits et des charges classés selon leur destination, sur décision prise par l'entité consolidante.

Article 92

Sont enregistrées au Bilan et au Compte de résultat consolidés les impositions différées résultant :

- d'une part et dans une approche dite de résultat :
 - 1°) du décalage temporaire entre la constatation comptable d'un produit ou d'une charge et son inclusion dans le résultat fiscal d'un exercice ultérieur ;
 - 2°) des aménagements, éliminations et retraitements prévus à l'article 86 ci-dessus ;
 - 3°) de déficits fiscaux reportables des entités comprises dans la consolidation, dans la mesure où leur imputation sur les bénéfices fiscaux futurs est probable.
- d'autre part et dans une approche dite bilantielle de la différence entre la valeur comptable d'un actif ou d'un passif au bilan et sa base fiscale. La base fiscale d'un actif ou d'un passif est le montant attribué à cet actif ou ce passif à des fins fiscales.

Article 93

Le Tableau consolidé des flux de trésorerie consolidés, classe les flux de trésorerie en flux engendrés par les activités :

- opérationnelles ;
- d'investissement ;
- de financement.

Le tableau consolidé des flux de trésorerie consolidés fait apparaître la contribution de chaque type d'activité à la variation globale de la trésorerie du groupe.

Article 94

Les Notes annexes consolidées doivent :

- fournir des descriptions narratives ou des décompositions d'éléments présentés dans les autres états financiers ;
- comporter toutes les informations de caractère significatif permettant d'apprécier correctement le périmètre, le patrimoine, la situation financière et le résultat de l'ensemble constitué par les entités incluses dans la consolidation.

Elles incluent notamment :

- une déclaration de conformité aux comptes consolidés du Système comptable OHADA;
- un résumé des principales méthodes comptables appliquées ;
- d'autres informations dont les passifs éventuels et les engagements contractuels non comptabilisés, des informations non financières tel que, par exemple, les objectifs et méthodes de gestion des risques financiers ;
- un tableau de variation du périmètre de consolidation précisant toutes les modifications ayant affecté ce périmètre, du fait de la variation du pourcentage de contrôle des entités déjà consolidées, comme du fait des acquisitions et des cessions de titres.

Article 95

Sont dispensés de l'établissement et de la publication d'états financiers consolidés, les ensembles d'entités dont le chiffre d'affaires ne dépasse pas pour chaque exercice, pendant deux exercices successifs, un total hors taxes de 500 000 000 FCFA ou l'équivalent dans l'unité monétaire ayant cours légal dans l'Etat partie.

Cette limite est établie sur la base des états financiers arrêtés des deux derniers exercices des entités incluses dans la consolidation.

Article 96

Sont laissées en dehors du périmètre de consolidation, les entités dont la perte de contrôle ou de l'influence notable exercée par l'entité mère peut être démontrée.

Sont exemptées de publier des comptes consolidés les entités qui ne contrôlent (de manière exclusive ou conjointe) que des entités qui peuvent être exclues de la consolidation pour les causes suivantes :

- des restrictions sévères et durables remettent en cause substantiellement le contrôle ou le transfert de fonds par la filiale ;
- les actions ou parts de cette filiale ou participation ne sont détenues qu'en vue de leur cession ultérieure ;
- les informations nécessaires à l'établissement des comptes consolidés ne peuvent être obtenues sans frais excessifs ou dans des délais compatibles avec les délais légaux d'établissement et de contrôle de ces comptes.

En outre, les entités dont l'importance est négligeable par rapport à l'ensemble consolidé peuvent être exclues du périmètre de consolidation.

Toute exclusion de la consolidation d'entités entrant dans les catégories visées au présent article doit être justifiée dans les Notes annexes de l'ensemble consolidé.

Article 97

Les entités entrant dans la consolidation sont tenues de faire parvenir à l'entité consolidante les informations nécessaires à l'établissement des comptes consolidés.

La date de clôture des états financiers de l'entité mère et de ses filiales, utilisée pour la préparation des états financiers consolidés doit être la même. Lorsque la date de clôture de l'entité mère et celle d'une filiale sont différentes, la filiale prépare, pour les besoins de la consolidation, des états financiers supplémentaires à la même date que ceux de l'entité mère.

Toutefois, lorsqu'il est difficile d'établir des comptes à la même date, il est possible de déroger à ce principe si le décalage de la clôture des comptes de la filiale par rapport à celle de l'entité mère n'excède pas trois mois. Dans ce cas, un ajustement des comptes de la filiale est effectué pour tenir compte des effets significatifs des transactions ou événements qui ont été traduits dans les comptes de la filiale durant cette période intermédiaire.

Dans le cas où il est nécessaire d'établir des états financiers supplémentaires de la filiale, ceux-ci sont soumis au contrôle d'un commissaire aux comptes ou, s'il n'en est point, d'un professionnel chargé du contrôle des comptes.

Article 98

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

Article 99

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

Article 100

Lorsqu'une entité établit des états financiers consolidés, les commissaires aux comptes, à la lumière des éléments probants obtenus :

- soit concluent que les états sont réguliers et sincères et donnent une image fidèle du résultat des opérations de l'exercice écoulé, ainsi que de la situation financière et du patrimoine de l'ensemble constitué par les entités comprises dans la consolidation à la fin de l'exercice ;
- soit expriment, en la motivant, une opinion avec réserve ou défavorable ou indiquent qu'ils sont dans l'impossibilité d'exprimer une opinion.

Les commissaires aux comptes se prononcent également sur la sincérité et la concordance avec les états financiers consolidés, des informations données dans le rapport de gestion.

Article 101

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

Article 102

Le tableau d'activité et de résultats prévu à l'article 849 de l'Acte uniforme relatif au droit des sociétés commerciales et du GIE indique le montant net du chiffre d'affaires et le résultat des activités ordinaires avant impôts de l'ensemble consolidé. Chacun des postes du tableau comporte l'indication du chiffre relatif au poste correspondant de l'exercice précédent et du premier semestre de cet exercice.

CHAPITRE II - COMPTES COMBINÉS

Article 103

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

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

Chacune de ces entités est tenue de préciser, dans les Notes annexes, l'entité de l'Etat partie chargée de l'établissement des comptes combinés.

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

Les autorités compétentes des Etats parties peuvent imposer l'établissement et la présentation de comptes combinés à des groupes d'entités qui sont implantés sur leur territoire, dont la cohésion repose sur certains éléments objectifs permettant de justifier l'établissement et la présentation de tels comptes.

Article 104

Les règles et méthodes des comptes combinés sont destinées à toute entité qui établit des états financiers combinés, à titre facultatif ou à titre obligatoire, du fait d'une disposition légale ou d'un engagement conventionnel.

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

Article 105

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

Article 106

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

- entités dirigées par une même personne morale ou par un même groupe de personnes ayant des intérêts communs ;

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

Article 106-1

Les comptes combinés sont obtenus en procédant aux opérations suivantes :

- cumul des comptes des entités faisant partie du périmètre des comptes combinés, éventuellement après retraitements et reclassement (élimination des incidences sur les comptes des écritures passées pour la seule application des législations fiscales, impositions différées comptabilisées...);
- élimination des comptes réciproques : actifs et passifs, charges et produits ;
- neutralisation des résultats provenant d'opérations effectuées entre les entités comprises dans le périmètre.

Article 107

Les capitaux propres combinés sont établis dans les conditions suivantes :

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

Article 108

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

Article 108-1

Un jeu complet d'états financiers combinés comprend : le Bilan combiné, le Compte de résultat combiné, le Tableau combiné des flux de trésorerie et les Notes annexes.

Article 109

Les Notes annexes des comptes combinés précisent notamment :

- la nature des liens à l'origine de l'établissement des comptes combinés;
- le nom de l'entité combinante ;
- la liste des entités incluses dans le périmètre de combinaison et les modalités de détermination de ce périmètre ;
- l'indication des motifs qui justifient la non combinaison de certaines entités, bien qu'elles répondent aux critères d'inclusion dans le périmètre de combinaison ;
- la qualité des ayants droit aux capitaux propres et des éventuels bénéficiaires d'intérêts minoritaires ;
- les régimes de taxation des résultats inhérents aux diverses formes juridiques des entités incluses dans le périmètre de combinaison ;
- les descriptions narratives ou des décompositions d'éléments présentés dans les autres états financiers.

Article 110

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

TITRE III – DES DISPOSITIONS PÉNALES

Article 111

Encourent une sanction pénale les dirigeants d'entités au sens de l'article 2 du présent Acte uniforme qui :

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

Les infractions prévues par le présent Acte uniforme sont punies conformément aux dispositions du droit pénal en vigueur dans chaque Etat partie.

TITRE IV - DES DISPOSITIONS TRANSITOIRES ET FINALES

Article 111-1

Les comptes d'actif ou de passif supprimés ou traités autrement par le présent Acte uniforme doivent être traités comme indiqué au titre VIII Opérations spécifiques, Chapitre 41 par le biais d'un compte qui a été créé exclusivement à cet effet : 475 Compte transitoire lié à la révision du SYSCOHADA, compte actif-compte passif.

Article 112

Sous réserve des dispositions de l'article 113 alinéa 2 ci-dessous, sont abrogées à compter de la date d'entrée en vigueur du présent Acte uniforme, les dispositions de l'Acte uniforme du 24 mars 2000 portant organisation et harmonisation des comptabilités des entreprises ainsi que toutes dispositions de droit interne antérieures contraires.

Article 113

Le présent Acte uniforme auquel sont annexés le Plan comptable général OHADA et le Dispositif comptable relatif aux comptes consolidés et combinés sera publié au Journal Officiel de l'OHADA dans un délai de soixante (60) jours à compter de la date de son adoption. Il sera également publié dans les Etats parties au journal officiel ou par tout autre moyen approprié. Il est applicable quatre-vingt-dix (90) jours après cette publication.

L'entrée en vigueur est fixée :

- pour les comptes personnels des entités, au 1er janvier 2018;
- pour les comptes consolidés, les comptes combinés et les états financiers selon normes IFRS, au 1er janvier 2019.

Fait à Brazzaville, le 26 janvier 2017

Pour la République du Bénin,



S.E.M. DJOGBENOU Joseph

Pour le Burkina Faso,



S.E.M. BAGORO Bessolé René

Pour la République Centrafricaine,



S.E.M. MBATTA Flavien

Pour la République du Congo,



S.E.M. MABIALA Pierre