ANNEXE AU REGLEMENT D'EXECUTION PORTANT DETERMINATION DES MODALITES D'APPLICATION DES NOUVELLES REGLES ET METHODES COMPTABLES DU REFERENTIEL COMPTABLE COMMUN AU SEIN DE L'UEMOA DENOMME SYSTEME COMPTABLE OUEST AFRICAIN

1. Objet

La présente annexe précise les règles d'évaluation et de comptabilisation des éléments et opérations suivants :

- les frais accessoires d'acquisition d'immobilisations ;
- les indemnités de départ à la retraite ;
- le crédit-bail ;
- les avantages en nature : leur transfert en fin d'exercice dans les charges de personnel ;
- les dépréciations des stocks ;
- l'approche par les composants ;
- le coût de démantèlement, d'enlèvement et de restauration d'un site ;
- les inspections majeures ;
- la révision annuelle de la valeur résiduelle et durée d'utilité ;
- les provisions pour charges à répartir sur plusieurs exercices ;
- les primes de remboursement d'emprunts ;
- les frais de constitution et d'augmentation de capital ;
- les contrats pluri-exercices ;
- les subventions liées à des actifs ;
- les écarts de conversion ;
- les charges immobilisées.

Elle indique également les systèmes de présentation et le contenu des états financiers annuels du SYSCOA.

2. Frais accessoires d'achats

La comptabilisation des achats majorés des frais accessoires y afférents, notamment les droits de douane, les taxes non récupérables, les frais de transport et de manutention, les frais de transit, les assurances et les autres coûts attribuables à l'achat du bien, se fera dans le même compte d'achat pour avoir une meilleure lisibilité de la marge brute commerciale sur le coût direct d'achat. Des sous comptes spécifiques des frais accessoires d'achats et les détails devront être mentionnés dans l'état annexé.

3. Frais accessoires d'acquisition d'immobilisations

Les dépenses effectuées au titre des frais directs d'acquisition dont notamment les taxes non récupérables et commissions, les frais de montage, d'installation et de mise en état d'utilisation, les droits de mutation, les commissions, les frais d'actes et honoraires, sont enregistrées dans la valeur d'entrée des immobilisations conformément aux dispositions du Règlement n°05/CM/UEMOA.

Par conséquent, le compte « 2022-Frais d'acquisition d'immobilisations » du Plan comptable général est supprimé.

Le solde du compte « 2022-Frais d'acquisition d'immobilisations » au 1er janvier 2014 est viré au débit du compte d'immobilisation concernée et amorti sur la durée restante d'amortissement de l'immobilisation.

Lorsque les frais d'acquisition se rapportent à une immobilisation non amortissable, le solde du «2022-Frais d'acquisition d'immobilisations » est viré au débit du compte d'immobilisation concerné sans faire l'objet d'un amortissement.

4. Indemnités de départ à la retraite

4-1 La comptabilisation des indemnités de départ à la retraite dans le compte « 196 provisions pour pensions et obligations similaires » est obligatoire. L'évaluation du montant de l'indemnité de départ à la retraite doit être effectuée par application d'une méthode actuarielle prenant en compte les paramètres aléatoires relatifs notamment, à la mortalité, à la rotation du personnel et à la croissance du salaire.

Les entités qui constituaient déjà la provision pour indemnités de départ à la retraite en utilisant une autre méthode d'évaluation doivent comptabiliser l'impact résultant de l'application de la méthode actuarielle en résultat.

Pour la première année d'application, le rattrapage des indemnités de retraite relatives aux exercices antérieurs non constatées en comptabilité se fera par étalement de façon linéaire sur une durée maximale de cinq ans.

A titre illustratif, l'exemple ci-après indique la technique de comptabilisation.
L'évaluation par la méthode actuarielle de la provision pour indemnités de départ à la retraite d'une entité au 31 décembre 2014 se chiffre à 1.000 FCFA. Le montant de l'indemnité au 31 décembre 2013 se chiffre à 950 FCFA. L'entité comptabilise dans ses comptes au 31 décembre 2014, une charge de 50 FCFA pour la dotation de l'année en cours et une charge égale à 1/5 de 950 FCFA au titre de l'étalement de la provision relative aux indemnités des exercices antérieurs. Cette règle est répétée sur la toute durée de rattrapage des indemnités relatives aux exercices antérieurs.

4-2 L'entité doit mentionner les modalités de l'évaluation de la provision dans l'état annexé en présentant un test de sensibilité sur l'utilisation du taux d'actualisation.

5. Opérations de location

La comptabilisation dans le compte de charge « 623 Redevances de crédit-bail » des redevances relatives aux contrats de location de crédit-bail de biens de faible valeur, dont la valeur d'entrée n'excède pas 5% du total brut des immobilisations et précédemment considérés comme des contrats de location simple, est supprimée.

Les opérations de location se distinguent en contrat de location financement et contrat de location simple fondée sur le transfert ou non de la quasi-totalité des risques et avantages inhérents à la propriété.
Le retraitement est élargi à toute opération de location financement, quelle que soit la forme juridique qu'elle revêt et non limitée aux seuls contrats de crédit-bail.

Les entités doivent effectuer une analyse de tous les contrats de location en cours au 1er janvier 2014 et opérer le cas échéant, des retraitements complémentaires par la comptabilisation de l'actif concerné en contrepartie d'une dette financière sur la base de la valeur actuelle de l'actif.

Les entités doivent prendre en considération l'un des éléments ci-après pour qualifier une opération de location de contrat de location financement :

- le transfert de propriété à l'entité locataire à l'issue de la location ;
- l'option d'achat à des conditions suffisamment favorables pour avoir une certitude raisonnable que l'option sera exercée ;
- la durée du contrat qui couvre la majeure partie (75%) de la durée de vie économique de l'actif ;
- la valeur actualisée des paiements minimaux au moins égale (90%) à la quasi-totalité de la juste valeur du bien objet du contrat de location ;
- la perte liée à la résiliation du contrat à la charge de l'entité locataire ;
- la possibilité de poursuivre la location sur une seconde période à un prix sensiblement inférieur au prix du marché ;
- l'actif est de nature tellement spécifique que seule l'entité locataire peut l'utiliser sans apporter des modifications majeures.

6. Transfert des avantages en nature

Les avantages en nature octroyés au personnel sont enregistrés uniquement dans les comptes de charge par nature. Les transferts de charges dans le compte « Frais de personnel » ne sont pas autorisés.
Toutefois, l'entité doit donner l'information relative aux avantages en nature en Notes aux Etats Financiers sous la rubrique « Frais du personnel ».

7. Etats financiers du SYSCOA

Les états financiers des entités doivent être présentés suivant deux (02) systèmes :

- le Système Normal ;
- et le Système Minimal de Trésorerie (avec les engagements qui figurent

dans les notes annexes aux états financiers du SMT).

Les états financiers présentés suivant le système normal doivent comprendre :

- le Bilan, sur une seule page en mode paysage ;
- le Compte de résultat en cascade sur une page en conservant les soldes intermédiaires de gestion actuels (en tenant compte cependant des conséquences du retraitement des frais accessoires d'achat) ;
- le Tableau de flux de trésorerie à présenter sur une seule page en partant de l'évolution de la trésorerie du 1er Janvier et en arrivant au solde de trésorerie au 31 décembre. Cependant, le contenu des deux premières pages du TAFIRE actuel (détermination de la CAF, du BFE, de l'ETE) devra être présenté dans une note annexée aux états financiers. De même, les méthodes de détermination des encaissements et des décaissements devront être présentées dans une note explicative aux états financiers ;
- les Notes annexes aux états financiers: faire des notes explicatives avec un référencement aux tableaux de synthèse (bilan, compte de résultat, tableau de flux de trésorerie), réviser le contenu des notes explicatives aux états financiers en conservant les 3 parties :
  - Informations obligatoires ;
  - Informations facultatives ;
  - Informations libres.

Les états financiers présentés suivant le système minimal de trésorerie doivent comprendre :

- le Bilan, sur une seule page en mode paysage ;
- le Compte de résultat en cascade sur une page avec les soldes intermédiaires de gestion mentionnés dans le modèle ;
- le Tableau de variation nette de l'avoir à présenter sur une seule page en partant de l'évolution de l'avoir net du 1er Janvier et en arrivant au solde de l'avoir net au 31 décembre.

Les modèles annexés au Règlement n° 05/CM/UEMOA doivent être utilisés.

8. Dépréciation des stocks

8-1 Les éléments de stocks similaires ou ayant un rapport entre eux sont regroupés pour l'appréciation des dépréciations qu'ils ont subis.

8-2. L'appréciation de la dépréciation des matières premières, des produits semi-finis et d'autres fournitures détenus pour être utilisés dans la production doit se faire par référence à la valeur nette de réalisation des produits finis dans lesquels ils sont incorporés.
Lorsque la valeur nette de réalisation des matières premières est inférieure au coût des matières premières mais que la valeur nette de réalisation des produits finis est supérieure au coût des produits finis, aucune dépréciation des matières premières ne devra être constatée.

Toutefois, lorsqu'une baisse du prix des matières premières indique que le coût des produits finis est supérieur à leur valeur nette de réalisation, les matières premières sont dépréciées à leur valeur nette de réalisation.

La valeur nette de réalisation désigne le montant net qu'une entité s'attend à réaliser sur la vente de stocks dans le cours normal de l'activité.

9. Approche par les composants

Les entités doivent ventiler le montant initialement comptabilisé pour une immobilisation corporelle en ses parties significatives et amortir séparément chacune de ces parties.

Les immobilisations susceptibles d'être décomposées sont celles dont la valeur est significative et qui contiennent des éléments ayant une durée d'utilité propre ; c'est à dire des éléments pouvant faire l'objet d'un ou plusieurs remplacements d'un montant significatif en cours d'utilisation.

La première application de la méthode consistera à décomposer les immobilisations existantes en procédant à une réallocation des valeurs nettes comptables dans la mesure où il sera possible d'obtenir une estimation fiable de la valeur des composants constituant l'immobilisation. L'application de cette méthode ne va entrainer aucun impact sur les capitaux propres et les bilans antérieurs ne sont pas modifiés :

- cette méthode va consister à réallouer les valeurs nettes comptables pour reconstituer les composants de l'actif ;
- cette ventilation est appliquée :
  - aux valeurs brutes : le compte d'immobilisation est soldé par le débit des comptes de composants ;
  - aux amortissements constatés : le compte d'amortissement est soldé par le crédit des comptes d'amortissement des composants ;
  - les écarts résultant des changements de durée d'amortissement sont comptabilisés en résultat.
- les immobilisations totalement amorties ne sont pas reconstituées.

10. Coût de démantèlement, d'enlèvement et de restauration d'un site

Lorsqu'une entité a l'obligation de restaurer un site, 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, le coût de l'immobilisation corporelle doit comprendre également 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.

Pour la première application, les coûts de démantèlement, d'enlèvement et de restauration de site reconnus doivent être comptabilisés comme un composant et amortis sur la durée restante à courir.

11. Inspections Majeures

Les coûts de révision d'inspection majeure doivent être enregistrés, comme un composant distinct du coût de l'acquisition de l'actif, si les critères de comptabilisation d'un actif sont satisfaits. Si ces critères ne sont pas remplis, les coûts de révision sont comptabilisés comme charges de l'exercice au cours duquel ils sont encourus.

Lorsque ces coûts sont reconnus comme composants distincts de l'actif, ils sont amortis séparément.
Pour la première application de cette règle, les coûts d'inspections majeures reconnus doivent être comptabilisés comme un composant et amortis sur la durée restante à courir jusqu'à la date de la prochaine inspection.

12. Révision annuelle de la valeur résiduelle et durée d'utilité

La valeur résiduelle et la durée d'utilité d'un actif devront être révisées au moins à chaque clôture d'exercice et, si les attentes diffèrent des estimations précédentes, les changements doivent être comptabilisés comme un changement d'estimation comptable.

13. Provisions pour charges à répartir sur plusieurs exercices

Une provision doit être comptabilisée lorsque :

- une entité a une obligation actuelle (juridique ou implicite) résultant d'un événement passé ;
- il est probable qu'une sortie de ressources représentatives d'avantages économiques sera nécessaire pour éteindre l'obligation ;
- et le montant de l'obligation peut être estimé de manière fiable.

Si ces conditions ne sont pas réunies, aucune provision ne doit être comptabilisée.

La notion d'obligation actuelle implique toujours un engagement vis-à-vis d'une autre partie sans possibilité de se soustraire à cette obligation.
La constitution de la provision pour grosse réparation relevait d'une obligation future et non actuelle de l'entité.
Le compte « Provisions pour charges à répartir » est désormais supprimé et le contenu du compte « 1971-Provision pour grosses réparations » devient un composant des immobilisations au même titre que les frais d'inspection majeure.

Pour la première application, le solde du compte « 1971-Provision pour grosses réparations» est transféré dans un compte «composant immobilisation» amorti sur la durée restante à courir.

14. Primes de remboursement d'emprunts

La prime de remboursement, constituée par la différence entre le prix de remboursement des titres et le prix réel d'émission, était comptabilisée dans les charges immobilisées.

La méthode de comptabilisation initiale du passif financier obligeait les entités à majorer le montant de l'emprunt de la prime de remboursement. Dorénavant, la prime de remboursement doit être comptabilisée dans le poste emprunt et le compte « 206-Primes de remboursement des obligations » est supprimé.

Pour la première application, le solde du compte « 206-Primes de remboursement des obligations » doit être imputé intégralement dans le compte emprunt.

15. Frais de constitution et d'augmentation de capital

Le SYSCOA préconisait la comptabilisation des coûts de transaction dans les charges immobilisées. Cette approche n'est pas conforme à la définition de l'actif dans le cadre conceptuel du SYSCOA.

Par conséquent, ces coûts doivent être enregistrés dans les comptes de charges et les comptes « 2011-Frais de constitution » et « 2015- Frais de modification du capital » sont supprimés.

Pour la première application, le solde des comptes « 2011-Frais de constitution » et « 2015-Frais de modification du capital » doivent être imputés intégralement dans les comptes de charges par nature concernés.

16. Contrats pluri-exercices

Trois méthodes étaient retenues pour les contrats pluri-exercices de construction :

- la méthode à l'achèvement ;
- la méthode à l'avancement ;
- la méthode du bénéfice partiel à l'inventaire.

Dorénavant, seule la méthode à l'avancement est applicable.

17. Subventions liées à des actifs

Les subventions d'équipement reçues par l'entité ne doivent plus être comptabilisées dans les capitaux. Par conséquent, le compte « 14 Subvention d'équipement » est supprimé.

Les subventions doivent être :

- soit, comptabilisées dans un compte passif «478-Produits différés» et comptabilisées en produits de l'exercice sur une base systématique et rationnelle sur la durée d'utilité de l'actif ;
- soit, mises en déduction de la valeur comptable de l'actif.

Pour la première application de cette règle, le solde du compte «14-Subvention d'équipement » doit être viré intégralement dans un compte passif « 478-Produits différés».

18. Ecarts de conversion

Lorsque les créances et les dettes libellées en monnaies étrangères subsistent au bilan à la date de clôture de l'exercice, leur solde initial est corrigé sur la base du dernier cours de change connu 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 clôture majorent ou diminuent les montants initiaux et constituent :

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

Ces différences constituent des pertes ou des gains de change à inscrire respectivement dans les charges financières et dans les produits financiers de l'exercice.
Par conséquent, les comptes «194-Provisions pour pertes de change», «6971-Dotations aux provisions financières pour risques et charges» et «7971-Reprise de provisions à caractère financier pour risques et charges» sont supprimés.

19. Charges immobilisées

Un actif ne peut être inscrit dans un compte du bilan que s'il est probable que l'entité puisse en tirer des avantages économiques futurs et que cet actif a un coût ou une valeur qui peut être mesuré de manière fiable.

Par conséquent, toutes les charges immobilisées doivent être exclues de l'actif du bilan et être maintenues dans les comptes de charges par nature.
En application de ce principe, les comptes «20-Charges immobilisées » sont supprimés.

20. Dispositions finales

Pour toutes les autres règles et méthodes comptables réformées pour lesquelles le présent Règlement d'exécution ne prévoit pas de traitement particulier, la première application s'assimile à un changement de réglementation comptable conduisant à l'application des dispositions relatives aux changements de méthode prévues dans le Règlement instituant le SYSCOA.