UNION ECONOMIQUE ET MONETAIRE

OUEST AFRICAINE

La Commission

Conseil Comptable Ouest Africain (CCOA)

RECOMMANDATION N°01/2014/COM/UEMOA/CCOA

Précisant les modalités pratiques de mise en œuvre des dispositions du Règlement d'exécution n°05/2014/COM/UEMOA du 30 mai 2014 pris en application du Règlement n°05/CM/UEMOA du 28 juin 2013 modifiant le Règlement n°04/96/CM/UEMOA du 20 décembre 1996 portant adoption du SYSCOA

I– OBJET DE LA RECOMMANDATION

La présente recommandation vise à préciser les modalités d'application des dispositions ci-après :

- les frais accessoires d'acquisition d'immobilisations ;
- les indemnités de départ à la retraite ;
- les opérations de location ;
- les avantages en nature : transfert en fin d'exercice dans les charges de personnel ;
- les états financiers SYSCOA ;
- l'approche par les composants ;
- les provisions pour grosses réparations ;
- les subventions liées à des actifs.

II–TRAITEMENT DES OPERATIONS VISEES CI-DESSUS

II–1 Frais accessoires d'acquisition d'immobilisations

Le coût d'entrée des immobilisations est constitué du prix définitif d'achat augmenté des frais directs d'achat dont taxes non récupérables et commissions, frais de montage, d'installation et de mise en état d'utilisation.

Le plan de compte du SYSCOA exclut l'enregistrement des dépenses effectuées au titre des frais d'acquisition des immobilisations à savoir les droits de mutations, commissions, frais d'actes et honoraires. Selon le guide d'application du SYSCOA, il s'agit de frais non représentatifs d'une valeur vénale.

Toutefois, il est à souligner que la propriété de certains biens immobiliers n'est acquise qu'après accomplissement de certaines formalités notamment le paiement

des droits de mutation et honoraires exclus jusque-là du coût d'acquisition des biens par le plan de compte du SYSCOA.

Il s'agit donc de dépenses parfois importantes, indispensables à l'accession à la propriété.

Désormais, ces frais doivent être intégrés dans le coût d'acquisition des immobilisations.

Dès lors, les dépenses effectuées au titre des frais directs d'acquisition dont taxes non récupérables et commissions, frais de montage, d'installation et de mise en état d'utilisation, droits de mutations, commissions, frais d'actes et honoraires, sont enregistrées dans la valeur d'entrée des immobilisations conformément aux dispositions du Règlement n°05/2013/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 concerné et amorti sur la durée restante d'amortissement de l'immobilisation.

Si 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.

II–2 Indemnités de départ à la retraite

II-2-1. Le plan comptable général des entreprises-SYSCOA ne donnait aucune directive sur l'évaluation et sur la comptabilisation des indemnités de départ à la retraite. La constatation en comptabilité des engagements pour indemnités de départ à la retraite conduit à une meilleure information financière.

Compte tenu de l'importance de cet engagement, la comptabilisation des indemnités de départ à la retraite dans le compte « 196 provisions pour pensions et obligations similaires » est désormais 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, à la croissance du salaire.

II-2-2. Les entités qui constituaient déjà la provision pour indemnités de départ à la retraite en utilisant une méthode d'évaluation non actuarielle, doivent comptabiliser l'impact résultant de l'application de la méthode actuarielle en résultat.

II-2-3. 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.

Exemples

Cas n°1 : Cas d'une entité n'ayant jamais comptabilisé de provisions d'indemnité de départ à la retraite

Une entité évalue et comptabilise pour la 1ère fois au 31 décembre 2014, l'engagement relatif à l'indemnité de départ à la retraite. Elle utilise la méthode actuarielle sur la base des unités de crédit projetées. L'exemple porte sur le cas d'un cadre âgé de 50 ans au 1er janvier 2014 ayant acquis une ancienneté de 10 ans dans la société.

La convention collective dont relève la société ouvre droit à une indemnité de départ à la retraite égale à 3 mois de salaires pour un cadre ayant 20 ans d'ancienneté au départ à la retraite à 60 ans. Le salaire mensuel de ce cadre s'élève à 2.500.000 F à fin de l'année 2014.

A fin 2014, les hypothèses actuarielles applicables au cas d'espèce sont les suivantes :

- croissance moyenne annuelle des salaires = 1% ;
- taux de départ dans la société = 1% ;
- Taux de mortalité = 10%;
- et taux d'actualisation choisi = 3%.

Solution

L'évaluation de la provision pour indemnités de départ à la retraite au 31 décembre 2014 par la méthode actuarielle basée sur les unités de crédit projetées suppose la détermination du salaire de fin de carrière permettant de déterminer les droits acquis auxquels il convient d'appliquer les hypothèses actuarielles (actualisation et probabilité de versement).

$$Salaire\ projeté = 2.500.000(100\% + 1\%)^{10ans\ (nombre\ d'années\ jusqu'au\ départ)}$$

$$= 2.761.560\ F$$

Montant brut de l'indemnité théorique

$$2.761.560\ F \times 3 = 8.284.680\ F$$

$$Probabilité\ de\ paiement = [(100\% - 10\%)\ x\ (100\% - 1\%)]^{10ans}$$

$$= 81,21\%$$

$$Effet\ de\ l'actualisation = 100\%/(100\% + 3\%)]^{10ans}$$

$$= 74,41\%$$

Valeur actuelle probable de l'indemnité

$$8.284.680\ F \times 81,21\% \times 74,41\%$$

$$= 5.006.296\ F$$

Montant de l'engagement au 31 décembre 2014

$$5.006.296\ F \times (10\ ans / 20\ ans) = 2.503.148\ F$$

Le montant de l'indemnité au 31 décembre 2013 calculé sur les mêmes bases se chiffre à 2.342.633 F.

L'entité comptabilise dans ses comptes au 31 décembre 2014, une charge de 160.515 F pour la dotation de l'année en cours et une charge égale à 1/5 de 2.342.633 F au titre de l'étalement de la provision relative aux indemnités des exercices antérieurs. Cette règle est répétée sur toute la durée de rattrapage des indemnités relatives aux exercices antérieurs.

Dotation provision de l'exercice

69.	Dotation provision pour départ à la retraite	160.515	
196.	Provision pour Indemnité de départ		160.515

Dotation provision engagement des exercices antérieurs

69.	Dotation provision pour départ à la retraite	468.526	
196.	Provision pour Indemnité de départ		468.526

Aucun passif ne doit être constaté concernant le montant total de l'engagement relatif aux exercices antérieurs. Le montant restant à étaler est suivi dans l'état annexé des états financiers.

Mention à l'annexe

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. Dans le cas d'espèce, le montant de l'engagement à la clôture de l'exercice doit être mentionné dans l'état annexé en faisant varier le taux d'actualisation de 1 point en plus et 1 point en moins.

Cas n°2 : Cas d'une entité qui applique une méthode non actuarielle

L'entité n'utilisait pas la méthode actuarielle pour évaluer l'engagement pour indemnité de départ à la retraite. Elle utilisait la méthode tenant compte de l'ancienneté du travailleur. Au 31 décembre 2013, l'entité a comptabilisé un montant total d'engagement pour indemnité de départ à la retraite pour 2.425.000 F. Au 31 décembre 2014, l'application de la méthode actuarielle donne un montant de 2.503.148 F.

Solution

L'entité comptabilise dans ses comptes au 31 décembre 2014, une charge de 78.148 F (2.503.148 – 2.425.000) pour la dotation de l'année en cours.

Dotation provision de l'exercice

69.	Dotation provision pour départ à la retraite	78.148	
196.	Provision pour Indemnité de départ		78.148

Si l'évaluation par la méthode actuarielle au 31 décembre 2014 avait fait ressortir un montant total de l'engagement inférieur au montant au 31 décembre 2013, l'entité procède à une reprise de provision.

II–3 Opérations de location

Le SYSCOA avait adopté la comptabilisation dans les comptes d'immobilisations des contrats de location de crédit-bail avec une exception pour les biens de faible valeur. En effet, un allègement comptable avait été proposé pour le traitement des petits contrats de crédit-bail dont la valeur d'entrée n'excède pas 5% du total brut des immobilisations. Ces contrats sont considérés comme une location simple à enregistrer dans le compte de charge « 623 Redevances de crédit-bail ».

Cette exception est supprimée au profit d'une distinction entre 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 devront effectuer une analyse de tous les contrats de location en cours au 1er janvier 2014 et opérer le cas échéant, des retraitements complémentaires (avec 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 un contrat de location financement :

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

Tous les contrats qui ne remplissent aucune des caractéristiques ci-dessus sont considérés comme des locations simples.

II–4 Transfert des avantages en nature

Actuellement, les avantages en nature dont bénéficie le personnel sont enregistrés par l'entité dans les différents comptes de charges par nature, concernés. Ces avantages en nature sont ensuite transférés dans les frais de personnel.

L'utilisation du compte de produit « 78-Transfert de charges » entraine un biais dans la lecture de l'information. En effet, les comptes de charges par nature dans lesquels les avantages sont comptabilisés ne sont pas soldés en fin d'exercice, le compte de transfert de charges est utilisé en leur lieu et place. Aussi, l'annulation de ces avantages des comptes de charges par nature concernés ne semble pas être une bonne option car l'entité risque de perdre l'information d'une charge en nature adéquate au profit des frais de personnel.

De même, la comparaison du budget avec la comptabilité nécessite souvent des retraitements en raison du dédoublement des charges.

Compte tenu de ce qui précède, les avantages en nature sont enregistrés uniquement dans les comptes de charge par nature et aucun transfert dans le compte « 66-Frais de personnel » ne doit être opéré. Toutefois, l'entité doit donner l'information des avantages en nature en Notes aux Etats Financiers sous la rubrique « 66-Frais du personnel ».

II–5 Etats financiers SYSCOA

Conformément aux nouvelles dispositions du Règlement n° 05/CM/UEMOA, les états financiers des entités doivent être présentés suivant deux (02) systèmes :

- le Système Normal ;
- le Système Minimal de Trésorerie (SMT) 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). Les rubriques hors activité ordinaire sont supprimées. Toutes les opérations initialement comptabilisées dans ces rubriques seront désormais passées dans les comptes autres produits et autres charges ordinaires. C'est le cas par exemple des cessions d'immobilisations.
- 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. Pour l'établissement du Tableau de flux de trésorerie, la méthode directe est retenue. 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), présenter 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° 05/2013/CM/UEMOA doivent être utilisés.

II–6 Approche par les composants

Lorsqu'à l'acquisition, une immobilisation compte des éléments qui ont chacun une utilisation différente, les entités doivent ventiler le montant initialement comptabilisé pour une immobilisation corporelle en ses parties significatives et amortir séparément chacune de ces parties.

Un composant est un élément d'une immobilisation qui a une durée de vie différente ou procure des avantages économiques selon un rythme différent de celui de l'ensemble de l'immobilisation ou qui fait l'objet de remplacement ou de renouvellement à intervalles réguliers.

Par conséquent, 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.

De manière pratique, plus la durée d'utilisation est longue, plus il sera nécessaire de reconnaitre les composants d'une immobilisation.

Exemple : un immeuble peut faire l'objet d'une décomposition en gros œuvre, toiture, ascenseurs, climatisation, étanchéité, etc.

Désormais, les entités doivent comptabiliser séparément les éléments d'une immobilisation ayant des utilisations différentes, des durées de vie différentes ou procurant des avantages à l'entité à un rythme différent. Chaque composant doit avoir un plan d'amortissement propre.

La décomposition d'une immobilisation en plusieurs éléments ne modifie pas le coût global de l'immobilisation. Mais le renouvellement d'un composant pour un montant différent de celui de la valeur d'origine modifie la valeur totale de l'immobilisation.

Première application

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.

Exemple

Un camion avec porte-conteneurs a été acheté en début 2009 pour 10.000.000 F amortissable sur 20 ans. Le porte-conteneurs d'une valeur de 2.000.000 F et amortissable sur 10 ans peut être séparé de la locomotive du camion.

Traitement au 1er janvier 2014

Reconstitution du coût historique

2451.	Composant locomotive camion porte-conteneurs	8.000.000	
2452.	Composant porte-conteneurs	2.000.000	
245.	Matériel de transport		10.000.000

Reconstitution des amortissements

2845.	Amortissement matériel de transport	2.500.000	
68.	Charge d'amortissement complémentaire	500.000	
28451.	Amortissement composant locomotive camion porte-conteneurs		2.000.000
28452.	Amortissement composant porte-conteneurs		1.000.000

II–7 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 relève d'une obligation future et non actuelle de l'entité.

Le compte « 197-Provisions pour charges à répartir » est désormais supprimé et le contenu du compte « 1971-Provisions pour grosses réparations » devient un composant des immobilisations au même titre que les frais d'inspection majeure s'il s'agit de dépenses faisant l'objet de programmes pluriannuels de grosses réparations ou de grandes révisions en application des lois, règlements ou de pratiques constantes de l'entité.
Pour la première application, le solde du compte « 1971-Provisions pour grosses réparations » est transféré dans un compte « composant immobilisation» amorti sur la durée restante à courir.

Exemple

Au 1er janvier 2014, le compte « 1971-Provisions pour grosses réparations » d'une entité présente un solde de 2.400.000 F. L'analyse des opérations enregistrées dans ce compte permet de relever qu'il s'agit de provision constituée en vue de réaliser dans trois (03) ans des travaux de grandes révisions d'une unité industrielle que l'entité réalise périodiquement. Ces travaux de grande révision constituent une pratique constante pour cette entité.

Traitement au 1er janvier 2014

Reprise de la provision pour grosse réparation

1971.	Provision pour grosse réparation	2.400.000	
79.	Reprise provision pour grosse réparation		2.400.000

Constitution du composant « grandes révisions »

2.	Composant « grandes révisions »	2.400.000	
40.	Prestataire réparations		2.400.000

Traitement au 31 décembre 2014

Amortissement composant

68.	Dotation aux amortissements composant « grandes révisions »	800.000	
28.	Amortissement composant « grandes révisions »		800.000

Traitement au 31 décembre 2015

Amortissement composant

68.	Dotation aux amortissements composant « grandes révisions »	800.000	
28.	Amortissement composant « grandes révisions »		800.000

Traitement au 31 décembre 2016

Amortissement composant

68.	Dotation aux amortissements composant « grandes révisions »	800.000	
28.	Amortissement composant « grandes révisions »		800.000

Réalisation de la grande révision

Paiement de la prestation au coût initial du composant

40.	Prestataire réparations	2.400.000	
52.	Banque		2.400.000

Toute différence entre le montant effectivement payé et le montant constitué initialement est comptabilisée en charge financière ou en produit financier.

Constitution d'un nouveau composant « grandes révisions »

2.	Composant « grandes révisions »	xxxxx	
4.	Prestataire réparations		xxxxx

Ce composant est comptabilisé au coût de réalisation de la grande révision estimé en relation avec le prestataire.

II–8 Subventions liées à des actifs

La subvention d'équipement ne doit plus être comptabilisée dans les capitaux. Par conséquent, le compte «14-Subvention d'équipement » est supprimé.

La subvention doit être :

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

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

III - ETABLISSEMENT DE COMPTES PRO FORMA

En vue de faciliter l'application du Règlement d'exécution n°05/2014/COM/UEMOA du 30 mai 2014, le CCOA recommande le retraitement des comptes de l'exercice ouvert le 1er janvier 2014 pour présenter des comptes pro forma conformément aux nouvelles règles et méthodes du SYSCOA.

La présentation des comptes pro forma est faite pour permettre une bonne maitrise des nouvelles règles et une meilleure comparabilité des comptes annuels.

Abidjan, le 05 août 2014

Pour le Bureau du CCOA,

El Hadji Abdoulaye GUEYE,

Président

Paulin OUEDRAOGO,

Vice-Président

Moutairou TOIDI,

Membre

Antoine MIMBA,

Membre