

OHADA

Acte uniforme portant organisation et harmonisation des comptabilités des entreprises

Acte adopté le 22 février 2000 et paru au JO OHADA n°10 du 20 novembre 2000

Index

[NB - les chiffres renvoient aux numéros des articles]

- Altération : 20
- Amoindrissement : 46
- Amortissement : 45 ; 47 ; 48 ; 49
- Année civile : 7
- Apparence : 6
- Application dans le temps : 112 ; 113
- Assurances : 5
- Banques : 5
- Bilan : 8 ; 29 ; 30
- Blanc : 20
- Classe des comptes : 18
 - de gestion : 18
 - de situation : 18
- Classement des produits et des charges : 31
- Clôture de l'exercice : 42
 - évaluation des biens : 42
 - obligation des dirigeants sociaux : 71
 - valeur actuelle : 42
 - valeur d'inventaire : 43
- Commissaire aux comptes : 70 ; 100. 110
- Comparaison dans le temps : 8 ; 9
- Compréhension : 4
- Compte de résultat : 8 ; 29 ; 31
 - bénéfiques : 60
 - coût de biens différents acquis conjointement : 38
 - coût de biens différents produits de façon indissociable : 38
 - coût historique : 35 ; 36
 - coût réel : 37
 - détermination du résultat : 35
 - évaluation du résultat : 35 ; 39
 - réévaluation d'un bien : 62 et s.
- Comptes combinés : 103 et s.
 - capitaux propres combinés : 107
 - certification : 110
 - écarts d'évaluation : 108
 - entreprises assujetties : 103 ; 105 ; 106
 - état annexé des comptes combinés : 109
 - états financiers combinés : 110
 - régime applicable : 104
- Comptes consolidés : 74 et s.
 - bilan consolidé : 89 ; 92
 - certification des comptes consolidés : 100
 - chiffre d'affaires consolidé : 84
 - compte de résultat consolidé : 85 ; 90 ; 91 ; 92
 - contenu : 79 ; 80 ; 81
 - contrôle exclusif par une entreprise : 78
 - écart de première consolidation : 82 ; 83 ; 87
 - état annexé consolidé : 94
 - exemption : 77
 - publicité des - : 101
 - obligation d'établir et de publier des - : 74 ; 75 ; 76 ; 95
 - obligations de la consolidation : 86
 - obligations des entreprises consolidées : 97 ; 98
 - rapport de gestion de l'ensemble consolidé : 99
 - tableau d'activité et de résultats : 102
 - tableau financier consolidé : 93
- Convention normalisée : 4
- Cotation des livres comptables : 66
- Coût historique : 35 ; 36
- Document de description des procédures comptables et de l'organisation comptable : 16
- Enregistrement :
 - chronologique : 17-4
 - exhaustif : 15
 - identification : 17-5
- Etat annexé : 8 ; 9 ; 29 ; 33
- Etat supplémentaire de statistique : 12

- Etats financiers de synthèse : 7 ; 9 ; 11 ; 33 ; 34
 - arrêtés : 23
 - certification : 70
 - modèles 25
- Exercice : 7
- Fiabilité : 4
- Fidélité : 8
- Image fidèle du patrimoine : 8 ; 9
- Information externe : 1
- Informatique : 22 ; 67
- Inscription en négatif : 20
- Inventaire : 17-6 ; 43 ; 44
- Irréversibilité des traitements : 22
- Justification des écritures : 17-3
- Langue officielle : 17
- Livres comptables obligatoires : 19
 - balance générale des comptes : 19
 - conservation : 24
 - grand-livre : 19
 - journaux : 19
 - livre d'inventaire : 19
 - livre-journal : 19
 - livres auxiliaires 19
- Mise à disposition : 15
- Monnaie étrangère : 52 ; 53 et s.
- Mouvements de valeur : 1
- Numérotation des livres comptables : 66 ; 67
- Objectifs de la comptabilité : 5
- Obligation de tenir une comptabilité : 1 ; 2
 - entreprises assujetties : 2
 - sanctions pénales : 11
- Organisation comptable : 14 et s.
 - altération : 20
 - blanc : 20
 - classe des comptes : 18
 - détermination de l' : 69
 - document de description des procédures comptables et de l'organisation comptable : 16
 - enregistrement chronologique des opérations : 17-4
 - inventaire : 17-6
 - justification des écritures : 17-3
 - langue officielle : 17-1
 - livres comptables obligatoires : 19. Voir ce mot
 - partie double : 17-2
 - preuve : 17-3
 - tenue obligatoire de livres ou autres supports : 17-8
 - traitement informatique : 22
 - unité monétaire légale : 17-1
- Paraphe des livres comptables : 66
- Partie double : 17-2
- Permanence de l'activité : 39 et s.
- Plan des comptes : 177
- Preuve : 17-3 ; 66 et s.
- Principes directeurs communs : 4
- Procédure de contrôle interne : 6
- Procédure normalisée : 4
- Produits et charges : 61
- Provisions : 48 ; 49
- Prudence : 3
- Reddition de comptes : 1
- Règle de prudence : 3 ; 6
- Régularité : 3 ; 8 ; 9
- Résultat : 35 et s.
 - indépendance des - : 59
- Système normal : 26
- Système allégé : 11 ; 17
- Système comptable commun : 5
- Système minimal de trésorerie : 13 ; 21 ; 28
- Système normal : 11 ; 12
- Tableau financier des ressources et des résultats : 8 ; 29 ; 32
- Terminologie commune : 4
- Traitement en temps opportun : 15
- Traitement informatique : 22
- Transparence : 3
- Unité monétaire légale : 17 ; 51 ; 52
- Usage interne : 1

Titre 1 - Des comptes personnels des entreprises (personnes physiques et personnes morales)

Chapitre 1 - Dispositions générales

Art.1.- Toute entreprise au sens de l'article 2 ci-après doit mettre en place une comptabilité destinée à l'information externe comme à son propre usage.

A cet effet :

- elle classe, saisit, enregistre dans sa comptabilité 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.

Art.2.- Sont astreintes à la mise en place d'une comptabilité, dite comptabilité générale, les entreprises soumises aux dispositions du Droit commercial, les entreprises publiques, parapubliques, d'économie mixte, les coopératives 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.

Art.3.- La comptabilité doit satisfaire, dans le respect de la règle 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.

Art.4.- Pour garantir la fiabilité, la compréhension et la comparabilité des informations, la comptabilité de chaque entreprise implique :

- le respect d'une terminologie et de principes directeurs communs à l'ensemble des entreprises concernées des États-parties au traité relatif à l'harmonisation du droit des affaires en Afrique ;

- la mise en œuvre 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'entreprise visées à l'article premier.

Art.5.- La poursuite des objectifs assignés à la comptabilité pour la collecte, la tenue, le contrôle, la présentation et la communication par les entreprises, d'informations établies dans les mêmes conditions de fiabilité, de compréhension et de comparabilité, est assurée par l'application correcte d'un système comptable commun à tous les États-parties, dénommé Système comptable OHADA et annexé au présent Acte Uniforme portant organisation et harmonisation des comptabilités des entreprises. Toutefois, les banques, les établissements financiers et les assurances sont assujettis à des plans comptables spécifiques.

Art.6.- L'application du Système comptable OHADA implique que :

- la règle 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'entreprise 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'entreprise ;
- les informations soient présentées et communiquées clairement sans intention de dissimuler la réalité derrière l'apparence.

Art.7.- Les états financiers de synthèse regroupent les informations comptables 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.

Art.8.- Les états financiers annuels comprennent le Bilan, le Compte de résultat, le Tableau financier des ressources et des emplois, ainsi que l'État annexé.

Ils 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'entreprise.

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

Art.9.- La régularité et la sincérité des informations regroupées dans les états financiers annuels de l'entreprise 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.

Art.10.- Toute entreprise qui applique correctement le Système comptable OHADA est réputée donner, dans ses états financiers, l'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 cette image, des informations complémentaires ou des justifications nécessaires sont obligatoirement fournies dans l'Etat annexé.

Art.11.- Les états financiers annuels sont rendus obligatoires, en tout ou en partie, en fonction de la taille des entreprises appréciée selon des critères relatifs au chiffre d'affaires de l'exercice.

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

Toutefois, si le chiffre d'affaires ne dépasse pas 100.000.000 FCFA, l'entreprise peut utiliser le « système allégé ».

Art.12.- Dans le Système normal est rendu obligatoire l'établissement d'un état fournissant des informations additionnelles, dénommé « État supplémentaire statistique ».

Art.13.- Les très petites entreprises, dont les recettes annuelles ne sont pas supérieures aux seuils fixés à l'alinéa 2 du présent article, sont assujetties, sauf utilisation de l'un des deux systèmes prévus à l'article 11 ci-dessus, au « Système minimal de », de caractère dérogatoire aux dispositions générales du présent Acte Uniforme.

Ces seuils sont les suivants :

- 30.000.000 FCFA pour les entreprises de négoce,
- 20.000.000 FCFA pour les entreprises artisanales et assimilées,
- 10.000.000 FCFA pour les entreprises de services.

Chapitre 2 - Organisation comptable

Art.14.- L'organisation comptable mise en place dans l'entreprise doit satisfaire aux exigences de régularité et de sécurité pour assurer l'authenticité des écritures de façon à ce que la comptabilité puisse servir à la fois d'instrument de mesure des droits et obligations des partenaires de l'entreprise, d'instrument de preuve, d'information des tiers et de gestion.

Art.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.

Art.16.- Pour maintenir la continuité dans le temps de l'accès à l'information, toute entreprise établit une documentation décrivant les procédures et l'organisation comptables.

Cette documentation est conservée aussi longtemps qu'est exigée la présentation des états financiers successifs auxquels elle se rapporte.

Art.17.- L'organisation comptable doit au moins respecter les conditions de régularité et de sécurité suivantes :

- la tenue de la comptabilité dans la langue officielle et dans l'unité monétaire légale du pays ;
- 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 de comptes doit être égal au total des sommes inscrites au crédit d'autres comptes ;
- la justification des écritures par des pièces datées, conservées, classées dans un ordre défini dans le document décrivant les procédures et l'organisation comptables, susceptibles de servir comme moyen de preuve et portant les références de leur enregistrement en comptabilité ;
- le respect de l'enregistrement chronologique des opérations.

Les mouvements affectant le patrimoine de l'entreprise 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'entreprise 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.

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

Une procédure destinée à garantir le caractère définitif de l'enregistrement de ces mouvements devra être mise en œuvre ;

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 ;

le contrôle par inventaire de l'existence et de la valeur des biens, créances et dettes de l'entreprise. L'opération d'inventaire consiste à relever tous les éléments du patrimoine de l'entreprise en mentionnant la nature, la quantité et 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 ;

le recours, pour la tenue de la comptabilité de l'entreprise, à un plan de comptes normalisé dont la liste figure dans le Système comptable OHADA ; 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.

Art.18.- Les comptes du Système comptable OHADA sont regroupés par catégories homogènes appelées classes.

Pour la comptabilité générale, 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 entreprise doit être suffisamment détaillé pour permettre l'enregistrement des opérations.

Lorsque les comptes prévus par le Système comptable OHADA ne suffisent pas à l'entreprise 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'entreprise, 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.

Art.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'entreprise, 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 et le Compte de résultat 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'entreprise. 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.

Art.20.- Les livres comptables et autres supports doivent être tenus sans blanc ni altération d'aucune sorte.

Toute correction d'erreur s'effectue exclusivement par inscription en négatif des éléments erronés ; l'enregistrement exact est ensuite opéré.

Art.21.- Les entreprises visées à l'article 13 ci-dessus qui relèvent du Système minimal de trésorerie tiennent une simple comptabilité de trésorerie dans les conditions fixées par le Système comptable OHADA. Les états financiers de ces entreprises ainsi que leurs règles d'établissement font l'objet d'une édition distincte.

Art.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 :

- 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 ;
- l'irréversibilité des traitements effectués interdit toute suppression, addition ou modification ultérieure l'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 le mois ;

- 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 ;
- 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 ;
- la durabilité des données enregistrées offre des conditions de garantie et de conservation conformes à la réglementation en vigueur. Sera notamment réputée durable toute transcription indélébile des données qui entraîne une modification irréversible du support ;
- 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 ;
- 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.

Art.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'arrêt doit être mentionnée dans toute transmission des états financiers.

Art.24.- Les livres comptables ou les documents qui en tiennent lieu, ainsi que les pièces justificatives sont conservés pendant dix ans.

Chapitre 3 - Etats financiers annuels

Art.25.- A l'exception de l'Etat annexé, 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.

Art.26.- Le Système normal comporte l'établissement du Bilan, du Compte de résultat de l'exercice, du Tableau financier des ressources et des emplois de l'exercice, ainsi que d'un État annexé dont les dispositions principales sont fixées dans le Système comptable OHADA. Il comporte aussi l'établissement d'un État supplémentaire statistique.

Art.27.- Le Système allégé comporte l'établissement du Bilan, du Compte de résultat de l'exercice et de l'Etat annexé, simplifiés dans les conditions définies par le Système comptable OHADA.

Art.28.- Le Système minimal de trésorerie visé à l'article 13 ci-dessus repose sur l'établissement d'un état des recettes et des dépenses dégageant le résultat de l'exercice (recette nette ou perte nette), dressé à partir de la comptabilité de trésorerie que doivent tenir les entreprises relevant de ce système conformément à l'article 21 ci-dessus.

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

- variation des stocks ;
- variation des créances et des dettes commerciales ;
- variation des équipements et des emprunts ;
- variation du capital apporté.

Art.29.- Le Bilan décrit séparément les éléments d'actif et les éléments de passif constituant le patrimoine de l'entreprise. Il fait apparaître de façon distincte les capitaux propres.

Le Compte de résultat récapitule les produits et les charges qui font apparaître, par différence, le bénéfice net ou la perte nette de l'exercice.

Le Tableau financier des ressources et des emplois retrace les flux de ressources et les flux d'emplois de l'exercice.

L'État annexé complète et précise, l'information donnée par les autres états financiers annuels.

Art.30.- Le Bilan de l'exercice fait apparaître de façon distincte, à l'actif : l'actif immobilisé, l'actif d'exploitation attaché aux activités ordinaires, l'actif hors activités ordinaires et l'actif de trésorerie ; au passif : les capitaux propres et ressources assimilées, les dettes financières, le passif d'exploitation attaché aux activités ordinaires, le passif hors activités ordinaires et le passif de trésorerie.

Art.31.- Le Compte de résultat de l'exercice fait apparaître les produits et les charges, distingués selon qu'ils concernent les opérations d'exploitation attachées aux activités ordinaires, les opérations financières, les opérations hors activités ordinaires.

Le classement des produits et des charges permet d'établir des soldes de gestion dans les conditions définies par le Système comptable OHADA.

Art.32.- Le Tableau financier des ressources et des emplois de l'exercice fait apparaître, pour l'exercice, les flux d'investissement et de financement, les autres emplois, les ressources financières et la variation de la trésorerie.

Art.33.- Les états financiers annuels, précédemment décrits, sont accompagnés d'un État annexé qui est simplifié dans le cas où l'entreprise relève du Système allégé.

L'État annexé comporte 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 destinataires des documents peuvent porter sur le patrimoine, la situation financière et le résultat de l'entreprise.

Il en est ainsi notamment pour le montant des engagements donnés et reçus dont le suivi doit être assuré par l'entreprise 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 l'Etat annexé.

Art.34.- Les états financiers annuels de chaque entreprise respectent les dispositions ci-après :

- 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 l'Etat annexé.

Chapitre 4 - Règles d'évaluation et de détermination du résultat

Art.35.- La méthode d'évaluation des éléments inscrits en comptabilité est fondée sur la convention du coût historique et sur l'application des principes généraux de prudence et de continuité de l'exploitation. Cependant, il peut être procédé à la réévaluation des éléments dans des conditions fixées par les autorités compétentes, et dans le respect des dispositions des articles 62 à 65 ci-après.

Art.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 l'Etat ou les associés, la valeur actuelle pour ceux acquis à titre gratuit ou, en cas d'échange, par la valeur de celui des deux éléments dont l'estimation est la plus sûre ;
- le coût réel de production pour ceux produits par l'entreprise 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.

Art.37.- Le coût réel d'acquisition d'un bien est formé du prix d'achat définitif, des charges accessoires rattachables directement à l'opération

d'achat et des charges d'installation qui sont nécessaires pour mettre le bien en état d'utilisation.

Le coût réel de production d'un bien est formé du coût d'acquisition des matières et fournitures utilisées pour cette production, des charges directes de production, ainsi que des charges indirectes de production dans la mesure où elles peuvent être raisonnablement rattachées à la production du bien.

Art.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 l'Etat annexé des modalités d'évaluation retenues.

Art.39.- En application du principe de continuité de l'exploitation, l'entreprise 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.

Art.40.- La cohérence des évaluations au cours des exercices successifs implique la permanence dans l'application des règles et des procédures les concernant.

Art.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'entreprise 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'entreprise pourront 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 l'Etat annexé, conformément aux dispositions de l'article 33 ci-dessus.

Art.42.- A la clôture de chaque exercice, l'entreprise 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'entreprise.

L'utilité de l'élément pour l'entreprise 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.

Art.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, la dépréciation est constatée de façon distincte sous la forme d'un amortissement ou d'une provision selon que la dépréciation est jugée définitive ou non.

Art.44.- A leur sortie du magasin ou à l'inventaire, les biens interchangeables (fongibles) 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.).

Art.45.- L'amortissement est la constatation comptable obligatoire de l'amoindrissement de valeur des immobilisations qui se déprécie de façon certaine et irréversible avec le temps, l'usage, ou en raison du changement des techniques, de l'évolution des marchés ou de toute autre cause.

Il consiste pour l'entreprise à répartir le coût du bien sur sa durée probable d'utilisation selon un plan prédéfini.

Le coût du bien pour l'entreprise s'entend de la différence entre son coût d'entrée et sa valeur résiduelle prévisionnelle.

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

Art.46.- L'amoindrissement seulement probable de la valeur d'un élément d'actif résultant de causes dont les effets ne sont pas jugés irréversibles est constaté par une provision pour dépréciation ; pour les immobilisations, cette provision est constatée par une dotation et pour les autres éléments de l'actif, par une charge provisionnée.

Art.47.- Les amortissements et les provisions pour dépréciation sont inscrits distinctement à l'actif en diminution de la valeur brute des biens et des créances correspondants pour donner leur valeur comptable nette.

Art.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 financières pour risques et charges à inscrire au passif du bilan dans les 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 provisionnées et inscrites au passif.

Art.49.- Il doit être procédé, dans l'exercice, à tous amortissements et provisions nécessaires pour couvrir les dépréciations, 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.

Art.50.- Lorsque la valeur des éléments de l'actif et du passif de l'entreprise 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-après.

Art.51.- Les biens acquis en devises sont comptabilisés dans l'unité monétaire légale du pays 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.

Art.52.- Les créances et les dettes libellées en monnaies étrangères sont converties dans l'unité monétaire légale du pays, 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.

Art.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.

Art.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.

Art.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 l'Etat annexé.

Art.57.- Lorsque les opérations traitées en monnaies étrangères sont telles qu'elles concourent à une position globale de change au sein de l'entreprise, 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'entreprise, 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.

Art.58.- Quand elles subsistent au bilan, les disponibilités en devises sont converties en unité monétaire légale du pays 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.

Art.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.

Art.60.- Seuls les bénéfices réalisés à la date de clôture d'un exercice sont inscrits dans les résultats de l'exercice.

Peut être considéré comme réalisé à cette date le bénéfice résultant d'une opération partiellement exécutée et acceptée par le client, lorsqu'il est possible de prouver, avec une sécurité suffisante, que le contrat est suffisamment avancé pour que ce bénéfice partiel puisse s'insérer normalement dans le bénéfice global prévisionnel de l'opération dans son ensemble.

Art.61.- Les produits et les charges concernant des exercices antérieurs sont enregistrés, selon leur nature, comme les produits et les charges de l'exercice en cours et participent à la formation du résultat d'exploitation, financier ou hors activités ordinaires de cet exercice. Ils doivent faire l'objet d'une mention spécifique dans l'Etat annexé.

Art.62.- Toute réévaluation d'un bien ou d'un élément non monétaire a pour conséquence la substitution d'une valeur, dite réévaluée, à la valeur nette précédemment comptabilisée.

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.

Art.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.

Art.64.- La valeur réévaluée des immobilisations amortissables sert de base au calcul des amortissements sur la durée d'utilisation restant à courir depuis l'ouverture de l'exercice de réévaluation, sauf révision du plan d'amortissement, en application des dispositions de l'alinéa 4 de l'article 45 du présent Acte Uniforme.

Art.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 5 - Valeur probante des documents, contrôle des comptes, collecte et publicité des informations comptables

Art.66.- Le livre-journal et le livre d'inventaire sont cotés, paraphés et numérotés de façon continue par l'autorité compétente de chaque Etat-partie concerné.

Art.67.- Dans les entreprises qui ont recours à la technique de l'informatique pour la tenue de leur comptabilité, des documents informatiques 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 la durabilité des enregistrements comptables.

Art.68.- La comptabilité régulièrement tenue peut être admise en justice pour servir de preuve entre les entreprises pour faits de commerce ou autres.

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

Art.69.- L'entreprise 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.

Art.70.- Dans les entreprises qui désignent, volontairement ou obligatoirement, des commissaires aux comptes, ces derniers certifient, conformément aux dispositions de l'Acte uniforme relatif au droit des sociétés commerciales et du groupement d'intérêt économique sur la mission du commissaire aux comptes, que les états financiers sont réguliers et sincères et donnent une image fidèle du patrimoine, de la situation financière et du résultat de l'exercice écoulé.

Art.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 qu'un bilan social, le cas échéant.

Le rapport de gestion expose la situation de l'entreprise durant l'exercice écoulé, ses perspecti-

ves 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 être mentionnés.

Tous ces documents ainsi que la liste des conventions réglementées sont transmis aux commissaires aux comptes, quarante-cinq jours, au moins, avant la date de l'Assemblée générale.

Art.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 ou des associés dans le délai de six mois à compter de la date de clôture de l'exercice.

Art.73.- Les entreprises se conforment aux mesures communes de communication des informations aux actionnaires ou aux associés et de publicité des états financiers annuels ainsi qu'à celles prévues, pour les sociétés cotées, à la fin du premier semestre, conformément aux dispositions spécifiques aux sociétés anonymes faisant appel public à l'épargne exposées dans l'Acte Uniforme relatif au droit des sociétés commerciales et du groupement d'intérêt économique.

Titre 2 - Des comptes consolidés et des comptes combinés

Chapitre 1 - Comptes consolidés

Art.74.- Toute entreprise, 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 entreprises, ou qui exerce sur elles une influence notable, établit et publie chaque année les états financiers consolidés de l'ensemble constitué par toutes ces entreprises ainsi qu'un rapport sur la gestion de cet ensemble.

S'il s'agit d'une société anonyme faisant appel public à l'épargne, la société dominante est tenue également de publier un tableau d'activité et de résultats ainsi qu'un rapport d'activité pour l'ensemble consolidé dans les quatre mois qui suivent la fin du premier semestre de l'exercice, accompagnés d'un rapport du commissaire aux comptes sur la sincéri-

té des informations données, dans les mêmes conditions que celles prévues pour les comptes personnels des entreprises. Dans ce cas, la société dominante est dispensée des obligations de même nature relevant de l'application de l'article 73 ci-dessus.

Art.75.- L'établissement et la publication des états financiers consolidés sont à la charge des organes d'administration, de direction ou de surveillance de l'entreprise dominante de l'ensemble consolidé, dite entreprise consolidante.

Art.76.- L'obligation de consolidation subsiste même si l'entreprise consolidante est elle-même sous contrôle exclusif ou conjoint d'une ou de plusieurs entreprises 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 entreprises est signalée dans l'Etat annexé des états financiers personnels de la société consolidante de l'espace économique formé par les Etats-parties ainsi que dans l'Etat annexé consolidé.

Art.77.- Les entreprises dominantes de l'espace juridique formé par les Etats-parties qui sont, elles-mêmes, sous le contrôle d'une autre entreprise de cet espace soumise à une obligation de consolidation, sont dispensées de l'établissement et de publication d'états financiers consolidés.

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

- si les deux entreprises ont leur siège social dans deux régions différentes de l'espace OHADA ;
- si l'entreprise fait appel public à l'épargne ;
- si des états financiers consolidés sont exigés par un ensemble d'actionnaires représentant au moins le dixième du capital de l'entreprise dominante.

Les « régions de l'espace OHADA » s'entendent des ensembles économiques institutionnalisés formés par plusieurs Etats-parties telles la Communauté Economique et Monétaire de l'Afrique Centrale, l'Union Economique et Monétaire Ouest Africaine...

Art.78.- Le contrôle exclusif par une entreprise résulte :

- soit de la détention directe ou indirecte de la majorité des droits de vote dans une autre entreprise ;
- soit de la désignation, pendant deux exercices successifs, de la majorité des membres des organes d'administration, de direction ou de sur-

veillance d'une autre entreprise ; l'entreprise 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 entreprise en vertu d'un contrat ou de clauses statutaires, lorsque le droit applicable le permet et que l'entreprise consolidante est associée de l'entreprise dominée.

Le contrôle conjoint est le partage du contrôle d'une entreprise, exploitée en commun par un nombre limité d'associés, de sorte que les décisions résultent de leur accord.

L'influence notable sur la gestion et la politique financière d'une autre entreprise est présumée lorsqu'une entreprise dispose, directement ou indirectement, d'une fraction au moins égale au cinquième des droits de vote de cette autre entreprise.

Art.79.- Les états financiers consolidés comprennent le Bilan, le Compte de résultat, le Tableau financier des ressources et des emplois de l'exercice ainsi que l'État annexé.

Ils forment un tout indissociable et sont établis conformément aux règles et conventions retenues dans le Système comptable OHADA.

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

Art.80.- Les comptes des entreprises placées sous le contrôle exclusif de l'entreprise consolidante sont consolidés par intégration globale.

Les comptes des entreprises contrôlées conjointement avec d'autres associés par l'entreprise consolidante sont consolidés par intégration proportionnelle.

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

Art.81.- Dans l'intégration globale, le bilan consolidé reprend les éléments du patrimoine de l'entreprise consolidante, à l'exception des titres

des entreprises consolidées à la valeur comptable desquels sont substitués les différents éléments actifs et passifs, constitutifs des capitaux propres de ces entreprises, 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'entreprise consolidante - ou des entreprises détentrices - dans les différents éléments actifs et passifs, constitutifs des capitaux propres de ces entreprises, 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 entreprises concernées.

Art.82.- L'écart de première consolidation est constaté par différence entre le coût d'acquisition des titres d'une entreprise consolidée et la part des capitaux propres que représentent ces titres pour la société consolidante, y compris le résultat de l'exercice réalisé à la date d'entrée de la société dans le périmètre de consolidation.

L'écart de première consolidation d'une entreprise 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.

Art.83.- Lorsque l'écart de première consolidation ne peut être ventilé, par suite de l'ancienneté des entreprises entrant pour la première fois dans le périmètre de consolidation, cet écart peut être imputé directement sur les capitaux propres consolidés à l'ouverture de l'exercice d'incorporation de ces entreprises.

Toutes explications sur le traitement de l'écart susvisé doivent être données dans l'État annexé consolidé.

Art.84.- Le chiffre d'affaires consolidé est égal au montant des ventes de produits et services liés aux activités courantes de l'ensemble constitué par les entreprises consolidées par intégration. Il com-

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

- le montant net, après retraitements éventuels, du chiffre d'affaires réalisé par les entreprises consolidées par intégration globale ;
- la quote-part de l'entreprise ou des entreprises détentrices dans le montant net, après retraitements éventuels, du chiffre d'affaires réalisé par les entreprises consolidées par intégration proportionnelle.

Art.85.- Le compte de résultat consolidé comprend :

1. les éléments constitutifs :

- du résultat de l'entreprise consolidante,
- du résultat des entreprises consolidées par intégration globale,
- de la fraction du résultat des entreprises consolidées par intégration proportionnelle, représentative des intérêts de l'entreprise consolidante ou des autres entreprises détentrices incluses dans l'ensemble consolidé ;

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

Art.86.- La consolidation impose :

- le classement des éléments d'actif et de passif ainsi que des éléments de charges et de produits des entreprises consolidées par intégration, selon le plan de classement retenu pour la consolidation ;
- l'élimination de l'incidence sur les comptes des écritures passées pour la seule application des législations fiscales ;
- l'élimination des résultats internes à l'ensemble consolidé, y compris les dividendes ;
- la constatation de charges, lorsque les impositions afférentes à certaines distributions prévues entre des entreprises 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 entreprises consolidées par intégration ;
- l'élimination des comptes réciproques des entreprises consolidées par intégration globale ou proportionnelle.

L'entreprise 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 entreprises comprises dans la consolidation.

Art.87.- L'écart constaté d'un exercice à l'autre et qui résulte de la conversion en unité monétaire légale du pays des comptes d'entreprises étrangères est, selon la méthode de conversion retenue, inscrit distinctement soit dans les capitaux propres consolidés, soit au compte de résultat consolidé.

Art.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.

Art.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 ;
- la part des associés minoritaires (intérêts minoritaires) ;
- les impôts différés.

Art.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 entreprises consolidées par intégration ;
- la quote-part des résultats nets des entreprises consolidées par mise en équivalence ;
- la part des associés minoritaires et la part de l'entreprise consolidante dans le résultat net.

Art.91.- Le Compte de résultat consolidé peut être accompagné d'une présentation des produits et des charges classés selon leur destination, sur décision prise par l'entreprise consolidante.

Art.92.- Sont enregistrées au Bilan et au Compte de résultat consolidés les impositions différées résultant :

- 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 ;

- des aménagements, éliminations et retraitements prévus à l'article 86 ci-dessus ;
- de déficits fiscaux reportables des entreprises comprises dans la consolidation, dans la mesure où leur imputation sur les bénéfices fiscaux futurs est probable.

Art.93.- Le Tableau financier consolidé des ressources et des emplois est construit à partir de la capacité d'autofinancement globale, déterminée selon les conditions fixées par le Système comptable OHADA.

Art.94.- L'État annexé consolidé doit 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 entreprises incluses dans la consolidation.

Il inclut notamment :

- un tableau de variation des capitaux propres consolidés mettant en évidence les origines et le montant de toutes les différences intervenues sur les éléments constitutifs des capitaux propres au cours de l'exercice de consolidation ;
- 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 entreprises déjà consolidées, comme du fait des acquisitions et des cessions de titres.

Art.95.- Sont consolidés les ensembles d'entreprises dont le chiffre d'affaires et l'effectif moyen de travailleurs dépassent, pendant deux exercices successifs, les limites minimales fixées par les autorités compétentes.

Ces limites sont établies sur la base des derniers états financiers arrêtés par les entreprises incluses dans la consolidation.

Art.96.- Sont laissées en dehors du champ d'application de la consolidation les entreprises pour lesquelles des restrictions sévères et durables remettent en cause, substantiellement, soit le contrôle ou l'influence exercés sur elles par l'entreprise consolidante, soit leurs possibilités de transfert de fonds.

Il peut en être de même pour les entreprises dont :

- les actions ou parts ne sont détenues qu'en vue de leur cession ultérieure ;

- l'importance est négligeable par rapport à l'ensemble consolidé.

Toute exclusion de la consolidation d'entreprises entrant dans les catégories visées au présent article doit être justifiée dans l'Etat annexé de l'ensemble consolidé.

Art.97.- Les entreprises entrant dans la consolidation sont tenues de faire parvenir à l'entreprise consolidante les informations nécessaires à l'établissement des comptes consolidés.

Si la date de clôture de l'exercice d'une entreprise comprise dans la consolidation est antérieure de plus de trois mois à la date de clôture de l'exercice de consolidation, les comptes consolidés sont établis sur la base de comptes intermédiaires contrôlés par un commissaire aux comptes ou, s'il n'en est point, par un professionnel chargé du contrôle des comptes.

Art.98.- L'absence d'information ou une information insuffisante relative à une entreprise 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.

Art.99.- Un rapport sur la gestion de l'ensemble consolidé expose la situation de l'ensemble constitué par les entreprises 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.

Art.100.- Lorsqu'une entreprise établit des états financiers consolidés, les commissaires aux comptes certifient que ces états sont réguliers et sincères et donnent une image fidèle du patrimoine, de la situation financière ainsi que du résultat de l'ensemble constitué par les entreprises comprises dans la consolidation. Ils vérifient, le cas échéant, la sincérité et la concordance avec les états financiers consolidés des informations données dans le rapport de gestion.

La certification des états financiers consolidés est délivrée notamment après examen des travaux des commissaires aux comptes des entreprises comprises dans la consolidation ou, s'il n'en est point, des professionnels chargés du contrôle des comptes desdites entreprises ; ceux-ci sont libérés du secret

professionnel à l'égard des commissaires aux comptes de l'entreprise consolidante.

Art.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'entreprise qui a établi les comptes consolidés, d'une publicité effectuée selon les modalités prévues par l'article 73 du présent Acte Uniforme.

Art.102.- Le tableau d'activité et de résultats prévu à l'article 74 ci-dessus 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.

Le rapport d'activité semestriel commente les données relatives au chiffre d'affaires et au résultat du premier semestre. Il décrit également l'activité de l'ensemble consolidé au cours de cette période ainsi que l'évolution prévisible de cette activité jusqu'à la clôture de l'exercice. Les événements importants survenus au cours du semestre écoulé sont également relatés dans ce rapport.

Chapitre 2 - Comptes combinés

Art.103.- Les entreprises, qui constituent 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 entreprise.

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

Chacune de ces entreprises est tenue de préciser, dans l'état annexé, l'entreprise 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.

En outre, le Conseil des ministres de l'OHADA pourra être amené à imposer l'établissement de comptes combinés à des groupes d'entités situés au sein de l'espace OHADA, dont la cohésion repose sur certains éléments objectifs permettant de justifier l'établissement et la présentation de tels comptes.

Art.104.- 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-après.

Art.105.- Le périmètre de combinaison englobe toutes les entreprises 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.

Art.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 :

- entreprises dirigées par une même personne morale ou par un même groupe de personnes ayant des intérêts communs ;
- entreprises appartenant aux secteurs coopératif ou mutualiste et constituant un ensemble homogène à stratégie et direction communes ;
- entreprises 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 ;
- entreprises ayant entre elles des structures communes ou des relations contractuelles suffisamment étendues pour engendrer un comportement économique coordonné dans le temps ;
- entreprises 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.

Art.107.- Les capitaux propres combinés sont établis dans les conditions suivantes :

- en l'absence de liens de participation entre les entreprises incluses dans le périmètre de combinaison, les capitaux propres combinés représentent le cumul des capitaux propres retraités de ces entreprises ;
- s'il existe des liens de capital entre des entreprises incluses dans le périmètre de combinai-

son, le montant des titres de participation qui figure à l'actif de l'entreprise détentrice est imputé sur les capitaux propres combinés ;

- si les entreprises 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 entreprises sera traitée sous forme d'intérêts minoritaires ;
- d'une façon plus générale, lorsque la cohésion d'un ensemble d'entreprises résulte d'une unité de direction, de l'exercice d'une activité commune au sein d'un ensemble plus large d'entreprises, d'une intégration opérationnelle des différentes entreprises 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.

Art.108.- Lorsque le lien de capital entre deux ou plusieurs entreprises 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.

Art.109.- L'État annexé des comptes combinés précise notamment :

- la nature des liens à l'origine de l'établissement des comptes combinés ;
- la liste des entreprises incluses dans le périmètre de combinaison et les modalités de détermination de ce périmètre ;
- 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 entreprises incluses dans le périmètre de combinaison.

Art.119.- Les états financiers combinés font l'objet d'un rapport sur la gestion de l'ensemble combiné,

et d'une certification du ou des commissaires aux comptes, suivant les mêmes principes et modalités que ceux prévus pour les états financiers consolidés.

Titre 3 - Des dispositions pénales

Art.111.- Encourent une sanction pénale les entrepreneurs individuels et les dirigeants sociaux qui :

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

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

Titre 4 - Des dispositions finales

Art.112.- Sont abrogées à compter de la date d'entrée en vigueur du présent Acte Uniforme et de son Annexe toutes dispositions contraires.

Art.113.- Le présent Acte Uniforme auquel est annexé le Système comptable OHADA sera publié au Journal Officiel de l'OHADA et des États-parties. Il entrera en vigueur :

- pour les « comptes personnels des entreprises », le 1^{er} janvier 2001 : opérations et comptes de l'exercice ouvert à cette date ;
- pour les « comptes consolidés » et les « comptes combinés » le 1^{er} janvier 2002 : opérations et comptes de l'exercice ouvert à cette date.