

De quelques Innovations apportées par le Système comptable OHADA révisé

Some Innovations provided by the revised OHADA accounting framework

Richard MBUMBA PHAMBU

Enseignant-chercheur à l'Institut Supérieur Pédagogique de Mbanza Ngungu (RDC)
Laboratoire de recherche en pédagogie de Gestion (LARPEG)
mbumbaphambu@gmail.com

Hippolyte NZILA NKUKA

Enseignant-chercheur à l'Université Kongo de Mbanza Ngungu (RDC)
hippolytenzila@gmail.com

Date de soumission : 06/02/2022

Date d'acceptation : 08/03/2022

Pour citer cet article :

MBUMBA PHAMBU R. & NZILA NKUKA H. (2022) «De quelques Innovations apportées par le Système comptable OHADA révisé», Revue Internationale du Chercheur «Volume 3 : Numéro 1» pp : 375 - 398

Résumé

Avec l'adhésion tardive de la République Démocratique du Congo à l'espace OHADA, il s'est posé les problèmes de vulgarisation à grande échelle et d'appropriation de l'ancien acte par les différents utilisateurs. Avec la révision de l'ancien acte menant vers les IFRS, les mêmes problèmes se posent encore avec acuité. Dans le souci de faciliter l'appropriation du nouvel acte comptable de l'OHADA, cette étude tente de ressortir à l'attention des théoriciens et praticiens de la comptabilité exerçant dans l'espace OHADA, quelques innovations majeures et améliorations opérées dans l'acte uniforme relatif au droit comptable et à l'information financière. Celles-ci se rapportent aux traitements des charges immobilisées, des frais de recherche et développement, des contrats pluri-exercices, des frais accessoires d'achat, les instruments de monnaies électroniques, l'approche par composant et l'attribution gratuite d'actions au personnel et dirigeant. Nous procéderons par analyse comparative des traitements comptables de l'ancien acte à ceux de l'acte révisé.

Mots clés : OHADA révisé ; améliorations de traitements ; innovations majeures ; AUDCIF ; AUOHCE.

Abstract

With the late accession of the Democratic Republic of Congo to the OHADA space, the problems of large-scale popularization and appropriation of the old act by the various users arose. With the revision of the old act leading to IFRS, the same problems still arise with acuity. This study aims at providing accountancy theoreticians and practitioners in the OHADA area with some major innovations and improvements carried out in the uniform act related to business law and financial information so as facilitate the new OHADA business act appropriation. These major innovations and improvement refer to the tied up costs treatment, research and development fees, multi-exercise contracts, purchasing incidental fees , electronic money instruments, component approach and free shares allotment to the staff and the manager. We will proceed by comparative analysis of the accounting treatments of the old deed with those of the revised deed.

Key words : Revised OHADA ; Treatments improvement ; major innovations ; AUDCIF ; AUOHCE

Introduction

La République Démocratique Congo avait officiellement manifesté la volonté d'adhérer à l'OHADA en Février 2004, mais la concrétisation de celle-ci ne sera effective qu'en Juillet 2012, huit ans plus tard, avec le dépôt des instruments de ratification du traité OHADA. Contrairement aux pays de l'Afrique de l'ouest et certains de l'Afrique centrale, la République Démocratique Congo avait accumulé un retard en matière d'intégration économique régionale par rapport aux pays précités à cause de sa ratification tardive au traité d'une part mais aussi aux dispositions d'accompagnement mises en place dans la vulgarisation de ce dernier par ces états d'autre part. Malgré son adhésion tardive, des formations en cascade ont été organisées dans tout le pays qui, malheureusement n'ont pas atteint toutes les cibles (professionnels, hommes d'affaires, banquiers, enseignants, ...) surtout celles des coins reculés du pays à cause de son immensité et mêmes celles formées n'ont pas pu intérioriser ces notions car beaucoup de formateurs locaux n'avaient pas encore la maîtrise de la matière (Kinsala, 2016). Sur ce, beaucoup de cibles jusqu'à ce jour, ignoraient encore les normes relatives au traité OHADA, surtout celles relatives à l'acte uniforme de la comptabilité. Néanmoins, cette situation n'est pas unique à la seule République Démocratique du Congo, car la littérature en matière des pratiques comptables révèle qu'en Afrique en général, celles-ci sont sous développées et voire moins connues (Bugou-Lare, 2001 ; Kamavuako et al., 2016 ; Ngongang, 2007 ; Wamba et al., 2014). Cinq ans après l'adhésion de la République Démocratique du Congo, alors que les congolais s'imprégnaient encore des actes uniformes en général et particulièrement celui relatif à la comptabilité des entreprises, le conseil des ministres des pays membres de l'OHADA va procéder à un changement incrémental de l'acte uniforme relatif à la comptabilité dans le souci de se conformer aux normes comptables internationales IFRS ou à un rapprochement vers celles-ci (Dégos & Souleymanou, 2017). Ce changement incrémental est à la base de l'avènement de l'OHADA révisé en Février 2017. Adopté en substitution à l'Acte uniforme du 24 mars 2000 portant organisation et harmonisation des comptabilités des entreprises, le nouvel Acte uniforme relatif au droit comptable et à l'information financière (AUDCIF) est un corpus juridique rénové auquel est annexé le système comptable OHADA révisé (SYSCOHADA). Tenant compte des évolutions de la normalisation comptable internationale et des besoins financiers grandissants des économies des pays membres de l'OHADA, l'AUDCIF établit les normes comptables, le plan des comptes, les règles de tenue des comptes, de présentation des états financiers et de l'information financière. Il vise les comptes personnels des entités,

personnes physiques et morales, les comptes consolidés et les comptes combinés ; il comporte, en outre, des dispositions pénales. Ce nouveau SYSCOHADA, bien que fidèle aux principes de l'école Europe-continentale, confirme la démarche de son prédécesseur, à savoir l'ouverture aux principes de l'école anglo-saxonne. Il se démarque de celui-ci dans la mesure où, il adopte de nouvelles normes comptables d'évaluation et de présentation des états financiers, inspirées des normes IAS/IFRS.

Ces changements viennent une fois de plus compliquer l'appropriation des normes OHADA par les praticiens de la comptabilité en République Démocratique du Congo. C'est ainsi que cet article s'est assigné un double objectif, renforcer les capacités des professionnels de la comptabilité, d'une part, et permettre à ces derniers de maîtriser l'arrêté des comptes selon le Système comptable OHADA révisé (SYSCOHADA révisé), d'autre part. De manière spécifique, il sera question de répondre à l'interrogation suivante : Quelles sont les innovations ou améliorations comptables apportées par l'OHADA révisé sur les opérations relatives aux traitements des charges immobilisées, des frais de recherche et développement, des contrats pluri-exercices, des frais accessoires d'achat, les instruments de monnaies électroniques, l'approche par composant et l'attribution gratuite d'actions au personnel et dirigeant ? Au niveau des améliorations de traitements comptables, nous allons procéder à une analyse comparative de traitement de quelques opérations de l'ancien acte uniforme portant organisation et harmonisation des comptabilités des entreprises par rapport au nouvel acte uniforme relatif au droit comptable et à l'information financière (OHADA révisé). Et au niveau des innovations majeures, il sera question de la présentation de quelques nouvelles dispositions prises dans le nouvel acte qui n'étaient pas définies dans l'ancien.

Pour atteindre ce double objectif, nous avons organisé cet article en trois points. Il sera question des motivations de la révision au premier point, par la suite, de la brève présentation du nouveau dispositif comptable OHADA au deuxième point et enfin des nouveautés apportées par le nouveau référentiel dans le troisième point. Ce dernier point sera composé de plusieurs sous points que nous développerons dans le présent article.

1. Des motivations de la révision du SYSCOHADA

Plusieurs raisons ont motivé la révision du SYSCOHADA. Déjà en Octobre 2013, la conférence des Chefs d'Etat et gouvernements des Etats membres de l'OHADA avait constaté la coexistence de deux référentiels dans les états partie (Ngantchou A., 2011)., il était plus que judicieux de corriger cette anomalie. Ainsi, il avait instruit le conseil de ministres des Etats

partie de procéder à la révision de l'acte uniforme portant organisation et harmonisation des comptabilités des entreprises.

Beaucoup d'autres auteurs se sont attelés à examiner ces raisons, les unes après les autres. Dans cette panoplie d'auteurs, deux ont retenu notre attention, à savoir, Jean-Guy DEGOS et Kadouamaï SOULEYMANOU. Pour ces deux derniers, l'objectif dans la révision de l'acte uniforme relatif à la comptabilité était l'assainissement économique des Etats membres. En fait, il a été question de mettre en place des normes communes relatives à la collecte des informations comptables et la présentation des états financiers dans un contexte de mondialisation d'où la tendance vers les normes comptables internationales IFRS.

Au regard de tout ce qui a été avancé çà et là comme objectifs de la révision, nous avons résumé ces motivations en trois, à savoir :

- ✓ Motivation d'uniformisation des référentiels comptables dans l'espace géographique OHADA compte tenu de la coexistence de plusieurs référentiels comptables ;
- ✓ Motivation de modernisation du référentiel comptable et aussi du système d'information comptable. Cette nécessité de modernisation a engendré l'évolution de SYSCOHADA vers les normes IAS/IFRS, une tendance à l'internationalisation des marchés à travers la comptabilité ;
- ✓ Et enfin la motivation d'adaptation aux réalités des Etats partie, il n'est un secret pour personne que l'Afrique en général est caractérisée par la prédominance du secteur informel. Cette situation d'informalité rend difficile l'accès aux informations fiables sur le secteur. Il a fallu une certaine adaptation de la comptabilité à ces réalités africaines pour ouvrir la route à une certaine formalisation du secteur. C'est que Lanou (2017) et Théophile Dzaka et al. (2020) ont qualifié de volonté de cerner le secteur informel et de mieux l'encadrer au plan comptable, juridique, fiscal et social, afin de le faire évoluer vers le secteur formel et structuré sur lequel l'État peut agir efficacement en raison du meilleur contrôle qu'il exerce sur celui-ci.

En bref pour les régulateurs, l'objectif poursuivi était d'améliorer les traitements comptables pour une meilleure lecture de l'économie dans la production d'états financiers plus fidèles à la réalité économique et ainsi contribuer à la bonne marche des affaires.

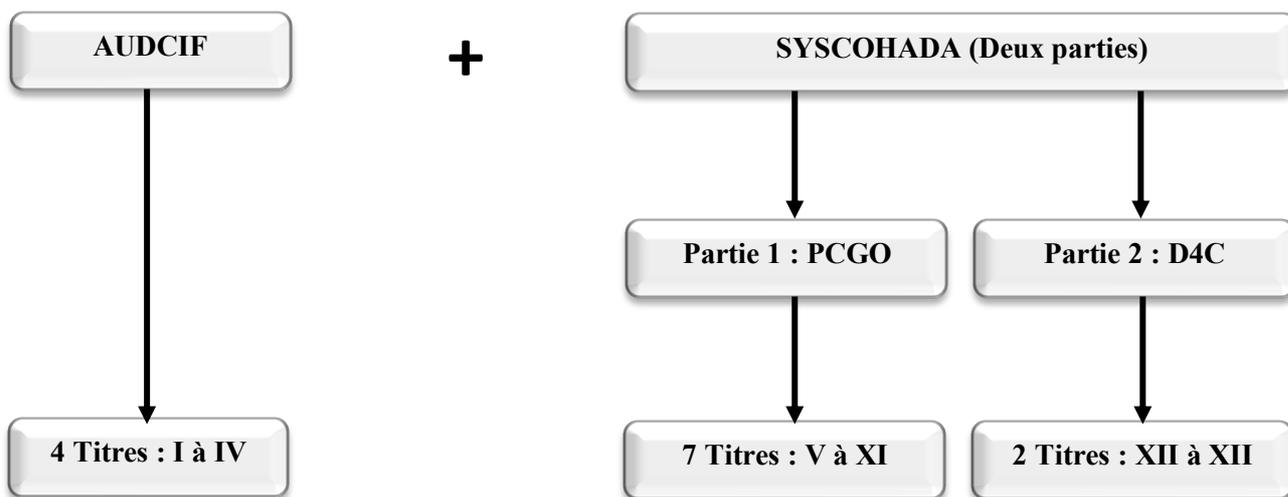
Nous allons procéder par une analyse comparative de l’acte uniforme portant organisation et harmonisation des comptabilités des entreprises au nouvel acte uniforme relatif au droit comptable et à l’information financière.

2. Brève présentation du nouvel Acte Uniforme relatif au Droit Comptable et à l’Information Financière & Système Comptable Ohada (SYSCOHADA)

2.1. Présentation

Adopté en substitution à l’Acte uniforme du 24 mars 2000 portant organisation et harmonisation des comptabilités des entreprises, le nouvel Acte uniforme relatif au droit comptable et à l’information financière (AUDCIF) est un corpus juridique rénové auquel est annexé le système comptable OHADA révisé (SYSCOHADA). Le SYSCOHADA révisé comprend, d’une part, le plan comptable général OHADA (PCGO) et, d’autre part, le dispositif comptable des comptes consolidés et combinés (D4C). Il est accompagné d’un guide d’application du SYSCOHADA, d’un guide d’application des normes IFRS et d’un guide pratique des normes professionnelles en plus du SYSCOHADA. La figure ci-dessous présente brièvement ce nouveau référentiel comptable de l’OHADA :

Figure N°1 : Structure du nouveau référentiel OHADA



Source : Nous-mêmes sur base du Journal Officiel

L’Acte uniforme relatif au droit comptable et à l’information financière (AUDCIF) est la partie juridique composée par un ensemble de règles. C’est un réceptacle juridique composé de plusieurs articles allant de 1 à 113 comme dans l’ancien acte, répartis en quatre titres. Certes,

les articles vont de 1 à 113, mais il faudra signaler primo que certains articles sont composés des sous articles notamment les articles 38 avec deux (38.1 à 38.2), 58 avec quatre (58.1 à 58.4), 73 avec un (73.1), 106 avec un (106.1), 108 avec un (108.1) et enfin 111 avec un (111.1). Et secundo, que les articles 27 portant sur le système allégé et 60 sur les bénéfiques à inscrire dans les résultats de l'exercice ont été abrogés mais figurent toujours dans le nouvel acte sans information sans informations. Ce nouvel acte uniforme compte au total 123 articles. Il est ainsi appelé droit comptable.

Le Système Comptable OHADA révisé est le référentiel comptable d'application dans l'espace OHADA, constitué de deux parties. La première partie, constituée de sept titres, porte sur le plan comptable général OHADA. Elle définit les concepts, la structure et le fonctionnement des comptes, les opérations comptables spécifiques, la présentation des états financiers et détermine les normes de classification d'informations comptables (Nomenclature). La seconde partie elle, composée de deux titres, concerne les comptes consolidés et combinés. Cette dernière, détermine toutes les dispositions et traitements relatifs aux comptes consolidés et combinés (Journal Officiel, 2017).

2.2. Les dates de mise en vigueur du nouveau référentiel

Le nouvel Acte uniforme relatif au droit comptable et à l'information financière (AUDCIF) est entré en vigueur en deux temps ; le **1^{er} Janvier 2018** pour les **comptes personnels ou sociaux** des entités, et le **1^{er} Janvier 2019** pour les **comptes consolidés**, les **comptes combinés** et les **états financiers selon les normes IFRS** (International Financial Reporting Standards) ou normes internationales d'informations financières (Journal officiel, 2017).

3. Innovations majeures dans le nouveau référentiel

Il nous sied d'emblée de circonscrire le champ car il est tellement vaste. C'est ainsi que nous nous limiterons à quelques cas relatifs aux comptes personnels. Plus spécifiquement, il portera sur les innovations conceptuelles, de quelques traitements comptables et sur la présentation des états financiers.

3.1. Innovations au niveau des concepts

Après lecture du nouveau référentiel, nous avons descélé quelques innovations majeures au niveau des concepts utilisés dans celui-ci.

La première innovation conceptuelle concerne l'appellation même de l'acte qui s'intitule maintenant Acte uniforme relatif au droit comptable et à l'information financière (AUDCIF) au

lieu d'Acte uniforme portant organisation et harmonisation des comptabilités des entreprises. Comme le souligne Aboubakar Nacanabo (2018), dans cette dénomination, il se dégage deux grandes orientations prises par le cadre conceptuel, à savoir le droit comptable, comme pour réaffirmer l'appartenance à l'école continentale, et l'information financière pour montrer l'ouverture à l'international, la prise en compte des normes IFRS. Ainsi, il est venu renforcer la fiabilité et la pertinence de l'information comptable et par ricochet, accroître sa crédibilité aux yeux des différents partenaires nationaux et internationaux.

La deuxième innovation majeure au niveau des concepts est l'abandon du concept « Entreprise » au profit du concept « Entité ». Cette mutation terminologique n'est pas anodine. Le terme « entité » appréhende un champ d'application plus large, ce qui peut viser certaines structures qui ne sont pas forcément des entreprises. Cette notion donne une définition beaucoup plus large des sujets de droit astreints aux dispositions du droit comptable.

Enfin une troisième innovation majeure au niveau des concepts a été introduite dans le vocabulaire de l'espace économique ; il s'agit de la « **décomptabilisation** » (**Journal Officiel OHADA, 2017**). Ce terme désigne toute sortie de bien ou de passif dans le patrimoine d'une entité (ex : cession d'immobilisation, mise au rebut, abandon de créance ou de dette etc.)

3.2. Des nouveautés dans la pratique comptable

Certaines règles ou dispositions de l'ancien SYSCOHADA, ont été améliorées par le nouveau SYSCOHADA, tandis que d'autres ont été purement et simplement supprimées laissant ainsi la place à de nouvelles dispositions appelées innovations majeures. Ces mesures d'amélioration et de remplacement des normes tenaient compte des évolutions de la normalisation comptable internationale et des besoins financiers des Etats-parties (Ndene, 2018).

3.2.1. Améliorations dans le traitement comptable

Le SYSCOHADA révisé de 2017 vient répondre à beaucoup de critiques et manquements constatés par les utilisateurs sur la version de l'ancien SYSCOHADA. Dans ce point, nous allons présenter quelques améliorations à travers une analyse comparative des dispositions nouvelles (les améliorations retenues) et les suppressions dans les traitements comptables, élément après élément.

3.2.1.1. Des charges immobilisées

Dans le nouvel acte uniforme, le compte 20 charges immobilisées a été supprimé. Des nouvelles dispositions ont été prises quant à ce (nouvel acte uniforme, article 111-1). Ainsi, il n'apparaîtra

plus à l'actif du bilan. Le principe de comptabilisation veut que les charges immobilisées (sauf les primes de remboursement des obligations et les frais de prospection) enregistrées dans l'ancien acte soit virées au compte 4751 Compte transitoire lié à la révision, compte d'actif et qu'ensuite, il soit repris sur la période restant à amortir par le canal de charges par nature concernés.

Anciennes dispositions					Nouvelles dispositions (AUDCIF)				
<i>Au début de l'année(01/01/n)</i>					<i>Au début de l'année (01/01/2018), Basculement</i>				
Débit	Crédit		Débit	crédit	Débit	Crédit		Débit	crédit
Cl 6	401	Classe de charges Fournisseurs <i>Pour frais de constitution</i>	x	x	4751	2011	Compte transitoire Frais constitution <i>Somme restant à étaler(Bilan)</i>	x	x
401	5.	Fournisseurs Classe 5 <i>Règlement frais constitution</i>	x	x	La première écriture est juste transitoire et elle a servi de basculement au nouvel acte uniforme. Le compte 475 Compte transitoire lié à la révision du SYSCOHADA, compte actif - compte passif , sert à enregistrer tous les retraitements liés à la première année d'application.				
<i>A la fin de l'année (31/12/n)</i>									
Débit	Crédit		Débit	crédit	Débit	Crédit		Débit	crédit
2011	781	Frais constitution Transfert des charges <i>Transfert Charges</i>	x	x	Cl6	4751	Charges par nature Compte transitoire <i>Etalement frais constitution</i>	x	x
6811	2011	Dot. Amorti. Charges Immobilisées Frais constitution <i>Amortissement annuel charges immobilisées</i>	x	x	La même écriture sera reprise jusqu'à l'extinction totale des frais. Et de ce fait, il n'apparaîtra plus.				

Quant aux primes de remboursement des obligations (20.6) qui sont des charges immobilisées, le principe de comptabilisation est tout autre. Le compte devra être crédité par le débit du compte 16.1 Emprunts Obligataires. Tout au long du remboursement des obligations, les primes arrivées à terme seront enregistrées au débit du compte 6714 Prime de remboursement des obligations (Acte uniforme, 2017).

Anciennes dispositions					Nouvelles dispositions (AUDCIF)				
<i>Au début de l'année(01/01/n)</i>					<i>Au début de l'année (01/01/2018), Basculement</i>				
Débit	Crédit		Débit	crédit	Débit	Crédit		Débit	crédit
206	1611	Prime remb obliga Emprunt oblig. <i>Emission emprunt</i>	x	x	1611	2011	Emprunt Obligat Frais constitution <i>Somme restant à étaler(Bilan)</i>	x	x
					L'écriture ci-dessus n'est valable que pour l'année 2018 à la date du basculement.				
<i>A la fin de l'année (31/12/n)</i>					<i>A la fin de l'année (31/12/n)</i>				
Débit	Crédit		Débit	crédit	Débit	Crédit		Débit	crédit
6872	206	Dot. Amortis des pr Prime remb oblig <i>Amortissent annuel prime</i>	x	x	6714	1661	Prim Remb Obli Emprunt Obligati <i>Etalement frais constitution</i>	x	x

La prime de remboursement est une rémunération et non une ressource acquise. Le compte emprunt doit faire ressortir les ressources perçues (prix d'émission et non la valeur de remboursement).

Comme on peut le constater dans la révision, on note la suppression des charges immobilisées qui comme dans les normes IFRS sont jugées non productives pour générer des avantages économiques futurs et incompatibles à la définition d'un actif. Par conséquent les charges concernées ne peuvent plus faire l'objet de transfert et doivent être inscrites dans les comptes de charges par nature ou dans les comptes d'immobilisations correspondants. En son temps, Gouadain & Wade (2002), s'étonnaient du maintien de ce compte dans le bilan car selon eux ces charges constituaient, bien sûr, un *actif fictif*, sans valeur vénale (de revente). Leur permanence au bilan serait de nature à induire en erreur sur la consistance du patrimoine de l'entreprise (Un actif du bilan est un élément identifiable du patrimoine, contrôlé par l'entité et capable de produire des retombées économiques).

3.2.1.2. Des immobilisations incorporelles : frais de recherche et de développement

A ce sujet, une modification a été portée dans le nouvel acte uniforme par rapport à l'appellation et aussi au niveau de quelques implications comptables par rapport à la qualification de la recherche. Avant la révision de l'acte uniforme on parlait des « **Frais de recherche et de**

<i>Aucune écriture prévue</i>	Décomptabilisation ou sortie des frais de développement				
	Cas d'échec du projet de recherche et développement				
	Lorsque la mise hors service d'une immobilisation incorporelle débouche à une perte				
	Débit	Crédit		Débit	crédit
2811		<i>Amortis des frais de développement</i>	X		
811		<i>VN des cessions d'immobil.</i>	x		
	211	<i>Frais de développement</i>		x	
Lorsque la mise hors service d'une immobilisation incorporelle débouche à un profit					
Débit	Crédit		Débit	crédit	
2811		<i>Amortis des frais de développement</i>	X		
	211	<i>Frais de développement</i>		x	
	821	<i>Produit des cessions d'immobil</i>		x	
Dépenses de recherche et développement concourant à la création d'un bien corporel					
Débit	Crédit		Débit	crédit	
2/3		Classes 2 ou 3 appropriés	x		
	72.1	Production immobilisée		x	

Les écritures comptables à passer sont pratiquement les mêmes mais la différence se situe au niveau de l'interprétation des frais de recherche et développement à inscrire dans les comptes de charges concernées et ceux qui peuvent être portés dans les immobilisations. Dans l'ancienne réglementation, la distinction des dépenses (frais) de recherche et développement était faite en fonction de recherche fondamentale et recherche appliquée et développement. Sur ce, les dépenses liées à la recherche fondamentale étaient uniquement intégrées dans les charges de la classe 6 par contre celles liées à la recherche appliquée et développement expérimental dans l'actif dans un compte d'immobilisation incorporelle sous certaines conditions fixées dans

l'acte, au cas contraire, elles sont portées dans les charges. Cet acte précisait aussi que pour les dépenses de recherche et développement engagées par l'entreprise avec ses propres moyens (frais internes), elles étaient enregistrées dans le compte de charges par nature et celles exécutées par les tiers pour le compte de l'entreprise (frais externes) dans le compte précis 626 comme le lire dans les écritures comptables reprises ci-dessus.

Par contre dans l'acte révisé, la distinction est faite entre phase de recherche et phase de développement. Ainsi, la phase de recherche regroupe les dépenses de recherches fondamentale et appliquée qui sont seront intégrées ou comptabilisées en charges par nature et les dépenses de développement sont immobilisées lorsque six critères sont réunis. Lorsque la distinction n'est pas possible entre les deux phases, ces dépenses sont directement intégrées dans les charges. Dans le présent acte, il est également déterminé le processus de décomptabilisation ou de sortie des frais de développement inscrits au bilan comme on peut l'observer dans les écritures reprises ci-dessus ne figurant dans l'ancien acte.

3.2.1.3. Contrat pluri-exercices

Il s'agit des contrats portant sur la réalisation d'un bien, d'un service ou d'un ensemble de biens et/ou de services dont l'exécution s'étale sur au moins deux exercices. Quelles sont alors les innovations portées sur le traitement comptable de ce genre d'opérations dans le nouvel acte uniforme ? C'est ce que nous allons ressortir dans les écritures comptables ci-dessous. Il sied de signaler d'emblée que dans la nouvelle réglementation, il n'a été retenu deux méthodes sur les trois de l'ancien acte.

Anciennes dispositions					Nouvelles dispositions (AUDCIF)				
A. Méthode à l'achèvement					A. Méthode à l'achèvement				
a) Au cours des exercices d'exécution, autres que l'exercice de terminaison					a) Au cours de l'exercice				
Débit	Crédit		Débit	crédit	Débit	Crédit		Débit	crédit
6	4/5	Classe charges Classe 4/5 <i>Dépenses exercices</i>	x	x	4181	705	Client, facture à établir Travaux facturés <i>Chiffres d'affaires avancement</i>	x	x
Paiement avance et acompte					Paiement avance et acompte				
Débit	Crédit		Débit	crédit	Idem				
5.....	4191	Trésorerie Clients, avances et acomptes reçus <i>Dépenses exercices</i>	x	x					
A la fin de l'année					Retenues de garanties prélevées par le client				
Débit	Crédit		Débit	crédit	Débit	Crédit		Débit	crédit
34/35	73	<i>Produits et Services en cours</i> <i>Variation des en-cours</i> <i>Coût de production</i>	x	x	4117	411	Clients retenues de garantie Client retenues	x	x
691	193	<i>Dotations aux prov. Pour risques et charges</i> <i>Provision financière pour risques et charges</i> <i>Dotation aux prov</i>	x	x	A la clôture de l'exercice				
Débit	Crédit		Débit	crédit	Débit	Crédit		Débit	crédit
34/35	73	<i>Produits et Services en cours</i> <i>Variation des en-cours</i> <i>Coût de production</i>	x	x	705	4181	<i>Travaux facturés</i> <i>Client, facture à établir</i> Contrepassation du CA à l'avancement	x	x
411	705	<i>Clients</i> <i>Travaux facturés</i>	x	x					

b) Exercice de terminaison				
Débit	Crédit		Débit	crédit
411	701	<i>Client Vente</i>	x	x
		<i>Chiffre d'affaire total de l'opération</i>		
6....	4/5	<i>Charges Compte tiers ou Trésorerie</i>	x	x
		<i>Charges de l'exercice de terminaison</i>		
73	34/35	<i>Variation des en- cours Produits et Services en cours</i>	x	x
		<i>Annulation coûts de production des en-cours</i>		
4191	411	<i>Clients, avances et acomptes reçus</i>	x	x
		<i>Clients Virement acomptes</i>		
193	791	<i>Provision financière pour risques et charges</i>	x	
		<i>Reprise provision pour risques et charges Reprise</i>		

B. Méthode à l'avancement				
Exercices d'exécution				
Débit	Crédit		Débit	crédit
411	705	<i>Clients Travaux facturés CA travaux exécutés</i>	x	x
6.....	4/5	<i>Charges correspondantes</i>	x	x
		<i>Comptes Tiers/ Trésorerie</i>		
		<i>Charges d'exécution</i>		
4191	411	<i>Clients, avances et acomptes reçus</i>	x	x
		<i>Clients Virement acomptes</i>		

B. Méthode à l'avancement				
Au cours de l'exercice				
Débit	Crédit		Débit	crédit
5....	4191	<i>Compte des tiers Clients, avances et acomptes reçus</i>	x	x
		<i>Acomptes versés</i>		
4117	411	Clients retenues de garantie	x	x
		<i>Client Retenues garanties</i>		
6....	4/5	<i>Comptes charges Tiers/Trésorerie</i>	x	x
		<i>Charges exercices</i>		
4181	705	<i>Client, facture à établir</i>	x	x
		<i>Travaux facturés Chiffres d'affaires avancement</i>		

Ces opérations tiennent compte de la TVA et aussi sont applicables ou valables pour les contrats bénéficiaires.				
<i>En cas de contrat déficitaire, les écritures ci-dessus sont valables mais il faudra en plus tenir compte des provisions à deux niveaux indépendamment du degré d'avancement.</i>				
Au cours de l'exercice				
Débit	Crédit		Débit	crédit
6591	4991	Charges pour provisions pour risques à court terme	x	x
		Provision pour risques sur opérations d'exploitation		

Débit	Crédit		Débit	crédit
6911	193	Dotations aux provisions d'exploitation pour risques et charges	x	x
		Provisions pour pertes sur marchés à achèvement futur		

Ces provisions seront reprises en terminaison				
B. Méthode à l'avancement				
Au cours de l'exercice				
Débit	Crédit		Débit	crédit

<p>Constitution des provisions pour risque de perte à terminaison sur le contrat global sera nécessaire et sera reprise au fur et à mesure de l'exécution effective des travaux.</p> <p>Exercice de terminaison</p> <p>La comptabilisation est la même.</p> <p>C. Méthode du bénéfice partiel à l'inventaire</p> <p>Elle est d'un emploi plus restrictif que les deux méthodes précédentes, car elle ne vise que les contrats prévisionnellement bénéficiaires.</p>	A la clôture de l'exercice				
	Débit	Crédit		Débit	crédit
	34/35	73	<i>Produits et Services en cours Variation des encours Coût de production</i>	x	x
	705	4181	<i>Travaux facturés Clients, facture à établir contrepassation</i>	x	x
411	705	<i>Clients Travaux facturés</i>	x	x	
					C. Méthode supprimée

Avant la révision, dans le traitement des contrats pluri-exercices trois méthodes étaient prises en compte (Méthode à l'achèvement, méthode à l'avancement et méthode du bénéfice partiel à l'inventaire). Etant donné la tendance prise par l'OHADA convergeant vers les IFRS, la méthode du bénéfice partiel à l'inventaire n'était pas conforme aux normes pratiquées à l'échelle internationale. C'est ainsi que celle-ci a été carrément supprimée et ne laissant que les deux premières méthodes avec quelques modifications par rapport à l'ancien acte qu'on peut observer dans les écritures présentées ci-dessus. Et aussi il faut le reconnaître que cette méthode n'était pas vraiment utilisée dans l'espace OHADA (Sambe & Mabudu, 2018).

La grande innovation à retenir hormis la suppression de la méthode du bénéfice partiel à l'inventaire, est la neutralisation des charges par un compte de produits « compte 70 Ventes » en contrepartie du « compte 4181 clients, factures à établir ».

3.2.1.4. Traitement comptable des frais accessoires d'achat

Une nouveauté a été introduite dans le traitement comptable des frais accessoires d'achat dans le nouvel acte uniforme révisé pour plus de lisibilité de ces frais. Dans les écritures ci-dessous, nous allons présenter ces innovations ou améliorations dans le traitement comptable.

Anciennes dispositions					Nouvelles dispositions (AUDCIF)				
Débit		Crédit		Débit		crédit			
60		<i>Achats (sauf 603)</i>	X			60		<i>Achats (sauf 603)</i>	X
611		<i>Transport s/achat</i>	X			6015		<i>Frais s/ achat mses</i>	X
6256		<i>Ass.Transp s/</i>	x			6025		<i>Fr s/Achat MP</i>	X
6321		<i>achat</i>				6045		<i>Fr s/Achat M et F</i>	X
	4/5	<i>Com et court</i>				6085		<i>Fr s/Achat embal.</i>	x
		<i>s/achat</i>					4/5	<i>Comptes</i>	
		<i>Comptes</i>						<i>Tiers/Trésorerie</i>	X
		<i>Tiers/Trésorerie</i>							
<i>Tenir compte de la TVA</i>					<i>Tenir compte de la TVA</i>				

Une grande amélioration a été portée par l'AUDCIF sur le traitement comptable des frais accessoires d'achat. En effet, dans l'ancienne disposition comme nous pouvons l'observer dans les écritures ci-dessus, ces frais étaient comptabilisés dans les comptes correspondant à la nature précise de ces frais accessoires (charges par nature). Cette manière de faire n'était pas conforme aux pratiques internationales et aussi ne permettait pas la comparabilité entre les achats et stocks.

Ainsi, en se conformant à la norme internationale, la nouvelle réglementation a été adoptée. Celle-ci veut que ces frais soient comptabilisés dans les comptes achats ou dans les sous comptes achats par nature du compte achats. Cette manière de comptabiliser ces frais facilite la lisibilité de la marge commerciale et une meilleure comparabilité entre les achats et stocks. L'article 37 de l'AUDCIF souligne que le coût réel d'un stock d'approvisionnement est formé de prix d'achat diminué de RRR et rajouté des frais rattachables directement à l'opération d'achat.

De ce fait, il a été prévu des sous comptes spécifiques des frais accessoires d'achat dans les mêmes comptes spécifiques d'achats. Pour chaque type d'achat, les sous comptes frais accessoires d'achat ont été créés, pour «601 Achat de marchandises » nous avons « 6015 Frais sur achat des marchandises », pour « 602 achats de matières premières et fournitures liées » nous avons « 6025 Frais sur achat de matières premières et fournitures liées », pour « 604 achats stocks de matières et fournitures consommables » pour « 6045 Frais sur achat de stocks de matières et fournitures consommables » et enfin pour « 608 achats d'emballages » nous avons « 6085 Frais sur achat d'emballages ».

Au-delà de quatre chiffres, l'AUDCIF a autorisé les entités à créer des sous comptes pour les frais accessoires : douane, fret, assurance sur achats, commissions, courtages sur achats, frais de transit, et autres frais accessoires. Par exemple pour les achats de marchandises, nous avons :

6015 : Frais sur achats

- ✓ 60151 : Droit de douane
- ✓ 60152 : Frets et transport sur achats
- ✓ 60153 : Assurances transport sur achat
- ✓ 60154 : Commissions et courtages sur achat
- ✓ 60155 : Frais de transit
- ✓ 60158 : Autres frais accessoires sur achat.

La création de ces sous comptes a occasionné la suppression de certains comptes utilisés dans l'ancienne réglementation comme :

- ✓ 611 Transport sur achat ;
- ✓ 6256 Assurances transport sur achats ;
- ✓ 6321 Commissions et courtage sur achats ;
- ✓ 6323 Rémunération des transitaires.

Ces comptes et sous comptes ne sont pas utilisés dans les frais accessoires liés à l'acquisition des immobilisations.

3.2.2. Innovations majeures ou dispositions nouvelles

Dans le présent point, nous allons présenter quelques innovations majeures ou dispositions nouvelles qui ont été portées dans le nouvel acte uniforme. Ces innovations majeures constituent en fait des ajoutes qui n'avaient jamais existé dans l'ancien acte. Dans le cadre du présent article, nous avons retenu délibérément trois innovations majeures ou dispositions nouvelles à savoir : Les instruments de monnaies électroniques, l'approche par composant et l'attribution gratuite d'actions au personnel salarié et aux dirigeants de la société.

3.2.2.1. Comptabilisation des instruments de monnaies électroniques

Selon l'acte uniforme, l'instrument de monnaie électronique est constitué d'une valeur monétaire stockée sous une forme électronique, y compris magnétique, représentant une créance sur l'émetteur, qui est émise contre la remise de fonds aux fins d'opérations de paiement

et qui est acceptée par une personne physique ou morale autre que l'émetteur de monnaie électronique.

Le traitement comptable porte sur un certain nombre d'opérations à savoir :

a) *L'alimentation de l'instrument de monnaie électronique (débit)*

Débit		Crédit	Débit		crédit
55...		<i>Instruments de monnaie électronique</i>	x		
	52./53	<i>Banques ou établissements financiers</i>			X
	57..	<i>Caisses</i>			x

b) *Frais relatifs à l'alimentation de l'instrument de monnaie électronique, retraités de fonds ou paiement par l'instrument : compte 6317 frais sur instruments monétaires ;*

Débit		Crédit	Débit		crédit
6317		<i>Frais sur Instruments, monnaie électronique</i>	x		
	52./53	<i>Banques ou établissements financiers</i>			X
	57..	<i>Caisses</i>			x

c) *Règlements ou les transferts de fonds par instrument de monnaie électronique (Crédit)*

Débit		Crédit	Débit		crédit
4...		<i>Comptes des tiers</i>	x		
	55..	<i>Instruments de monnaie électronique</i>			X

Le solde du compte instruments monétaire électronique ne doit être que débiteur ou nul.

3.2.2.2. L'approche par les composants

L'AUDCIF introduit en son article 38-1, l'approche par composants (APC) pour l'amortissement de certaines immobilisations corporelles. Cette nouvelle disposition importée des IFRS, notamment, la norme IAS 16 immobilisation corporelle, a un impact significatif dans les entreprises industrielles et de service du fait de l'importance des immobilisations corporelles qui apparaissent dans les bilans de ces entreprises.

L'acte uniforme stipule quand un élément ou plusieurs ayant des utilisations différentes et procurant des avantages économiques à l'entité, chaque élément celui-ci peut être comptabilisé séparément dans un sous compte de l'immobilisation principale et chaque élément pourrait détenir son plan d'amortissement.

Pour Sambe O. et Mabudu J. (2018), l'approche par composants est une ventilation et comptabilisation du coût d'acquisition de l'immobilisation corporelle en ses parties significatives et les amortir séparément.

L'approche par composants, comme traitement des immobilisations corporelles, est une solution à un problème technique et permet une meilleure traduction de la réalité économique de l'entreprise (Kouamé D. & Ouattara A., 2017).

Quelles sont les écritures comptables y afférentes ?

Première étape : Acquisition et affectation du coût d'entrée entre les différents composants de l'immobilisation ;

Cela ne constitue pas la modification du coût d'acquisition mais plutôt sa répartition entre les différents composants de l'immobilisation. Cette répartition peut se faire sur base des pièces justificatives de chaque composant quand il s'agit des immobilisations neuves ou alors recourir à une expertise technique pour l'évaluation de celles d'occasion.

Deuxième étape : Affectation des différents coûts à structure (Immobilisation) et aux composants ;

Il s'agit de la répartition des différents frais d'acquisition de l'ensemble de l'immobilisation entre ses différents composants. L'acte uniforme autorise que cette répartition se fasse au prorata de la valeur de chaque composante.

Troisième étape : Détermination de la base amortissable d'un composant ;

Chaque composant identifié à l'origine sera amorti individuellement sur la base de la durée d'utilisation.

Quatrième étape : Renouvellement d'un composant ;

Il faudra d'abord constater la sortie de l'ancien composant en déterminant en déterminant la valeur nette de cession par le retrait des amortissements antérieurs. Ensuite, constater l'acquisition par l'écriture de la première étape.

Cas illustratif d'un matériel de transport (2451 Matériel automobile. 24511 Structure : automobile et 24512 composant : moteur)

Débit		Crédit	Débit		crédit
24511		<i>Matériel automobile : Structure (automobile)</i>	X		
24512		<i>Matériel automobile : Moteur</i>	X		
	4812	<i>Fournisseur d'investissement</i>			X
		<i>Acquisition du matériel</i>			
6813		<i>Dotations aux amortissements des immob. Corporelles</i>	X		
	284511	<i>Amortissement Matériel automobile : Structure (automobile)</i>			X
	284512	<i>Amortissement Matériel automobile : Moteur</i>			X
		<i>A la clôture : amortissement</i>			
284512		<i>Amortissement Matériel automobile : Moteur</i>	X		
812		<i>Valeur comptable de cession d'immobilisations corporelles</i>	X		
	24512	<i>Matériel automobile : Moteur</i>			X
		<i>Sorite ou cession composant</i>			

3.2.2.3. L'attribution gratuite d'actions au personnel salarié et aux dirigeants de la société.

Le droit OHADA est un droit assez récent mais en constante évolution et ce cas en est une illustration. C'est un problème usuel ou courant qui n'était pas prévu par l'ancien acte uniforme. Selon l'acte révisé, la société peut attribuer des actions gratuites au personnel salarié et aux dirigeants suivant les dispositions de l'Acte uniforme relatif au droit des sociétés commerciales et du GIE (articles 626-1 à 626-6 ; 640 et 640-1). Nous allons nous appesantir sur le volet traitement comptable que juridique qui est consacré aux conditionnalités.

Pour que cela soit possible, il faudra que les conditions suivantes soient :

- ✓ Souscrire ou rachat de ses propres actions dans la limite de 10% du total des actions de la société ;

- ✓ Prélèvement obligatoire sur les bénéfices ou les réserves sauf la réserve légale.

Au niveau comptable, deux cas de figures de traitements comptables sont identifiés :

- ✓ Attribution d'actions gratuites par rachat de ses propres actions (article 640). Pour ces opérations c'est le compte **5021 Actions ou parts propres** ;

- ✓ Attribution gratuite d'actions par prélèvement sur le résultat ou sur les réserves (article 640-1). Par contre pour celles-ci, c'est le compte 1132 **Réserves d'attribution gratuite d'actions au personnel salarié et dirigeants**

Les écritures comptables y afférentes sont les suivantes :

1^{er} cas : Attribution d'actions gratuites par rachat de ses propres actions

Débit		Crédit	Débit		crédit
5021		<i>Actions propres</i>	X		
	521	<i>Banques</i>			X
<i>Rachat d'actions propres</i>					
521		<i>Banques</i>	X		
6772		<i>Mali provenant d'attributions gratuites d'action</i>	X		
	5021	<i>Actions propres</i>			X
		<i>Règlement par les dirigeants</i>			

Le nouvel acte précise qu'en cas de baisse du cours des actions acquises et non encore attribuées à la clôture de l'exercice, aucune dépréciation de titre n'est constatée.

2^{ème} cas : Attribution d'actions gratuites par prélèvement sur le résultat ou sur les réserves

Débit		Crédit	Débit		crédit
1301		<i>Résultat en instance d'affectation</i>	X		
11		<i>Réserves (Sauf 111 réserve légale)</i>	X		
12		<i>Report à nouveau</i>	X		
	1132	<i>Réserves d'attribution gratuite d'actions au personnel salarié et aux dirigeants</i>			X
<i>Constitution de la réserve d'attributions d'actions gratuites</i>					
1132		<i>Réserves d'attribution gratuite d'actions au personnel salarié et aux dirigeants</i>	X		
	1013	<i>Capital, souscrit, appelé, versé, non amorti</i>			X
<i>Augmentation capital par attribution gratuite d'actions</i>					

Conclusion

La présente étude s'est fixée pour objectif le renforcement des capacités des professionnels de la comptabilité sur le nouvel acte uniforme. Ce nouvel acte répond aux attentes majeures de l'environnement économique international et aux besoins des acteurs et des professionnels du chiffre. La présente étude a abordé quelques changements opérés dans le nouvel Acte Uniforme OHADA tant au niveau des améliorations de traitements comptables qu'au niveau des nouvelles dispositions (innovations majeures).

Un accent particulier a été porté sur les points de convergences et de divergences entre les normes du nouvel acte et de l'ancien à travers certaines opérations comptables. De manière particulière, nous avons traité au niveau des améliorations de traitements quatre cas, à savoir les



charges immobilisées, les frais de recherche et développement, les contrats pluri-exercices et les frais accessoires d'achat et au niveau des nouvelles dispositions trois, à savoir les monnaies électroniques, l'approche par composants et l'attribution gratuite des actions.

Nous n'avons nullement épuisé ce champ de recherche car il est très vaste, ainsi d'autres chercheurs pourront approfondir ce champ en s'orientant sur d'autres thèmes comme par exemple l'élaboration des états financiers en OHADA révisé, les comptes combinés et consolidés et aussi les autres opérations comptables non abordés dans la présente étude.

BIBLIOGRAPHIE

Degos, J. et Souleymanou, K., (2017). « Révision de l'Acte Uniforme SYSCOHADADA: à l'heure d'adoption des normes IFRS dans les structures informelles en Afrique? », **AFC Afrique – 2^{ème} JEACC** ;

Dzaka-Kikouta et Kamavuako J. (2020), « Enjeux et perspectives de l'entrepreneuriat des jeunes en Afrique francophone : entre nécessité et opportunités »

(Evidences à partir des résultats d'enquêtes dans les deux Congo), conférence internationale enjeux et perspectives économiques en Afrique ;

Gouadain Daniel et Wade Bachir (2002), *Comptabilité Générale*, Système comptable OHADA ;

Kamavuako J. et Mayimbi P. (2016), *Mutation comptable PCGC/OHADA : les difficultés rencontrées par les entreprises dans la pratique de l'acte uniforme comptable de l'ohada en rd congo*,

Kinsala (2016), *Enseignement des emballages commerciaux selon OHADA dans les écoles commerciales de Mbanza Ngungu*, Mémoire ;

Kouamé D. et Ouattara A. (2017), « La préparation à la mise en oeuvre de l'approche par composants du Sys-cohada 2017 dans deux entreprises de Côte d'Ivoire », *Série Économie et Gestion* (N°3 - spécial 1^{ère} Journée d'Etude Africaine en Comptabilité Contrôle (JEACC)), 13-39 ;

Lanou, R.G. (2017), *Le nouveau statut de l'entrepreneur du droit OHADA : une réforme inachevée ? Bulletin de Droit Economique*, BDE (2017) 1, Université Laval, pp.1-20

Nacanabo Aboubacar (2018), *SYSCOHADADA : la présentation des états financiers des entreprises a changé*, Journal « **Les Echos du Faso** » ;

Ndene M. D. (2017), « *Le Référentiel Comptable Ohada Révisé avec les normes IFRS* », 538Pages ;

Ngantchou, A. (2011). « Le Système Comptable OHADA : Une réconciliation des modèles "européen continental" et "anglo-saxon"? », *Comptabilité-Contrôle-Audit*, vol.3, pp. 3-54 ;

Ngongang, D. (2007), « *analyse des facteurs déterminants la mutation comptable OCAM-OHADA* », Université de Ngaoundéré ;

Ohada, (2017). Acte uniforme relatif au droit comptable et à l'information financière et système comptable Ohada (Syscohada). *Journal officiel Ohada*. Yaoundé, Cameroun ;

Wamba , L. D. et Tagne, A.G (2014), “ *Le comportement des audités : quel effet sur la qualité de service rendu par les cabinets d'audit au Cameroun ?* ” In *Revue Gestion et Organisation*, Vol 6, p.93-103;