

LES NORMES IAS/IFRS.

Terminologie.

Le terme de « référentiel IFRS » représente donc les normes et interprétations adoptées par l'IASB, c'est-à-dire :

- les normes comptables internationales (dites IAS) existant actuellement ;
- les (nouvelles) normes internationales d'information financière (IFRS) ;
- et les interprétations s'y rapportant : interprétations du SIC et interprétations de l'IFRIC ;
- Les modifications ultérieures de ces normes et les interprétations s'y rapportant ;
- Les normes et interprétations s'y rapportant qui seront publiées ou adoptées à l'avenir par l'IASB.

Qu'est-ce que les IFRS (International Financial Reporting Standards) ? À quoi servent-ils dans la comptabilité des entreprises ? Quels sont les enjeux autour des IFRS ?

Les normes comptables internationales, ou **International Financial Reporting Standards** en anglais, sont le langage comptable de référence dans le monde depuis 2005. Obligatoires pour les sociétés cotées et les groupes transfrontaliers, les normes IFRS permettent d'harmoniser les bilans et d'améliorer la transparence comptable dans le monde.

Définition des IFRS (International Financial Reporting Standards)

Les IFRS (International Financial Reporting Standards) sont des normes comptables internationales publiées par l'International Accounting Standards Board (IASB) pour aider les entreprises à produire des états financiers transparents, cohérents et comparables à l'échelle internationale.

Les standards de l'IFRS : à quoi servent-ils ?

Les IFRS définissent les principes comptables et les règles à suivre pour la présentation des états financiers, y compris les normes de classification, de mesure, de présentation et de divulgation des transactions financières. Ces normes sont utilisées dans plus de 120 pays à travers le monde, y compris l'Union européenne.

Le rôle des IFRS dans la comptabilité est de garantir que les états financiers sont produits de manière cohérente et transparente pour les investisseurs, les actionnaires et autres parties prenantes. Cela permet une comparaison plus facile des états financiers entre différentes entreprises et différentes juridictions.

Les grands principes de l'IFRS

Les standards de l'IFRS sont constitués autour du principe de la « juste valeur ». Il s'agit d'un concept comptable qui consiste à valoriser les actifs et les passifs d'une entreprise à leur valeur de marché ou à leur valeur estimée en fonction de l'offre et de la demande.

Le principe de la juste valeur est basé sur l'idée que les états financiers d'une entreprise doivent refléter la valeur économique actuelle de ses actifs et passifs. Cela signifie que la

valeur d'un actif ou d'un passif doit être réévaluée périodiquement pour refléter les changements du marché.

La juste valeur est souvent utilisée pour valoriser les instruments financiers tels que les actions, les obligations et les dérivés, ainsi que pour les actifs et les passifs liés aux transactions de fusion et d'acquisition, comme les écarts d'acquisition.

L'objectif de l'application du principe de la juste valeur est de fournir des informations financières plus transparentes et plus pertinentes aux investisseurs, aux analystes financiers et aux parties prenantes externes.

L'IFRS est aussi structurée autour de la notion de la primauté de l'actionnaire. Il s'agit d'organiser la préparation des états financiers d'une entreprise dans l'optique principale de fournir une information claire et pertinente aux investisseurs et actionnaires.

Dans le cadre des IFRS, la primauté de l'actionnaire signifie que la performance financière de l'entreprise est évaluée en fonction de la création de valeur pour les actionnaires. Cela implique que les états financiers doivent mettre en évidence les résultats financiers et la valeur pour les actionnaires à travers des indicateurs clés tels que le bénéfice net, le rendement des capitaux propres et les dividendes distribués.

LA MISE EN APPLICATION DU NOUVEAU REFERENTIEL :

L'application de ce nouveau référentiel algérien doit être analysée en fonction de l'analyse incontournable des trois niveaux :

- Premier niveaux : les grand entreprises ;
- Deuxième niveaux : petites et moyennes entreprises ;
- Troisième niveaux : très petite entreprises ;

A l'occasion de la nouvelle organisation de la direction générale des impôts (DGI) et le démarrage de fonctionnement de la direction des grandes entreprises (DGE) à partir de 2006, on propose que les entreprises qui sont contrôlées par la DGE ont l'obligation d'appliquer le nouveau système comptable financier lorsqu'il est mis en application. Et ultérieurement (dans deux ans ou trois ans) ça sera pour les autres (PME et TPE).

Selon LASSOUAG Kamel ¹, toutes les sociétés étrangères et les sociétés algériennes qui dont le chiffre d'affaire dépasse 100.000.000 DA. Toutes les sociétés pétrolières et transaction pétrolière et tous les groupes des sociétés sont contrôlés par la DGE.

On propose aussi que l'année 2008 soit la plus adéquate pour l'application de ce nouveau référentiel pour les entreprises contrôlées par la DGE, et 2010 pour toutes les autres entreprises exerçant en Algérie.

La mise en application du nouveau système comptable financier doit être précédée d'une formation des professionnels de la comptabilité, des praticiens et des divers utilisateurs aux nouvelles normes que le ministère des finances doivent engagés dans un cadre d'un plan d'action du conseil national de la comptabilité sous formes des séminaires de sensibilisation.

¹

SECTION 2: LE NOUVEAU SYSTEME COMPTABLE FINANCIER ET LES ENTREPRISES ALGERIENNES.

Nous nous intéresserons, dans ce qui suit, à analyser la relation existe entre le nouveau système comptable financier et les entreprise auxquelles il est destiné. Nous nous proposons également de soulever quelques problèmes sera rencontrés par les entreprises algériennes dans leur application du nouveau système, a travers des plaquettes élaborées selon le PCN 1975 et le nouveau système comptable financier.

1- le incidences de l'application du systeme comptable financier

Nonobstant les problèmes et les contraintes réels mais non insurmontables liés à la mise en place de la reforme, le passage du plan comptable national aux normes comptables nationales aura des répercussions positives profondes dans de multiples domaines :

- Le nouveau système comptable financier propose des solutions techniques à l'enregistrement comptable d'opérations ou de transactions non traitées par le PCN ;
- Il apportera plus de transparence et de fiabilité dans les comptes et dans l'information financière qu'ils véhiculent, ce qui renforcera la crédibilité des entreprises ;
- Il constituera une meilleure comparabilité dans le temps et dans l'espace des situations financière ;
- Il constituera une occasion pour les entreprises d'améliorer leur organisation interne et la qualité de leur communication avec les parties prenantes à l'information financière ;
- Il encouragera l'investissement du fait d'une meilleure lisibilité des comptes par les analystes financiers et les investisseurs ;
- Il favorisera l'émergence d'un marché financier tout en assurant la fluidité des capitaux ;
- Il améliorera le portefeuille des banques du fait de la production par les entreprises de situations plus transparentes ;
- Il facilitera le contrôle des comptes qui s'appuiera désormais sur des concepts et des règles clairement définis ;
- L'application par les entreprises des normes comptables internationalement reconnues, obligeant à une meilleure transparence des comptes, est une mesure de sécurité financière qui participe à l'instauration (ou la restauration) de la confiance.

2- LES ENJEUX ET LES IMPACTS ENTENDUS SUR LES ENTREPRISES ALGERIENNES :

Les enjeux et Impacts du basculement aux normes IAS-IFRS sont dictés par pour répondre aux objectifs ci-après :

- Assurer et faciliter la comparabilité des comptes pour un meilleur fonctionnement des marchés,
- Protéger les investisseurs et préserver la confiance envers les marchés financiers,

- Renforcer la compétitivité des marchés de capitaux et développer les opérations transfrontalières et les cotations sur d'autres bourses que la place locale,
- Assurer une meilleure homogénéisation pour permettre une plus grande efficacité de la surveillance prudentielle et du contrôle de l'application des obligations des sociétés en matière d'information financière,
- Focaliser davantage l'attention sur l'analyse des performances (Cash-Flows) et des aspects stratégiques.

2-1- Les enjeux :

Les enjeux majeurs concernent essentiellement deux grands axes :

- Système d'information
- Communication financière
- Le système d'information d'une entreprise algérien doit radicalement changer et ou s'adapter à la nouvelle donne et pour être performant, il est indispensable de :
 - Revoir l'organisation de la production de données financières, en rapprochant les éléments de gestion et de reporting interne des états financiers traditionnels ;
 - Revaloriser la fonction comptable ;
 - Changement de logiciels comptables .
- La communication de l'information financière doit être repensée en fonction des nouvelles exigences introduites par les normes IAS-IFRS à savoir :
 - Etats financiers de synthèse,
 - Information de type sectorielle,
 - Annexes détaillées et qualitatives,
 - Améliorer les délais d'élaboration et de fréquence de la communication financière.
 - Adapter les systèmes de gestion et d'organisation de l'entreprise.

2-2- Les impacts :

Les impacts opérationnels sur les entreprises sont nombreux. Il s'agit dans ce contexte :

- D'évaluer le coût du basculement aux normes IAS-IFRS car ce dernier ne se fera pas sans un minimum de coût,
- De créer un vaste chantier de formation des professionnels du métier de la comptabilité tant au niveau des cabinets que des entreprises, ce qui va constituer une œuvre de longue haleine (voir expérience de mise en place du PCN de 1975),
- Certaines normes et concepts contenus dans ces normes seront difficilement applicables en l'absence d'un véritable marché (juste valeur, valeur d'utilité, durée d'utilité, etc.),
- Nécessité de faire des arbitrages comptables, car les normes sont en général fondées sur des principes et privilégient la réalité économique d'une opération, ce

qui ne répond pas toujours aux considérations commerciales ou fiscales par exemple,

- Les risques de confusion entre l'application et l'interprétation des normes est nettement perceptible, car il s'agit de distinguer la frontière suivante : « Où commence l'application ? Où commence l'interprétation ? »

Liste des normes IFRS et des interprétations SIC.

IAS n°	Intitulé
	Cadre pour la préparation et la présentation des états financiers
IAS 1:	Présentation des états financiers
IAS 2:	Stocks
IAS 7:	Tableaux des flux de trésorerie
IAS 8:	Résultat net de l'exercice, erreurs fondamentales et changements de méthodes comptables
IAS 10:	Événements postérieurs à la date de clôture
IAS 11:	Contrats de construction
IAS 12:	Impôts sur le résultat
IAS 14:	Information sectorielle
IAS 15:	Information reflétant les effets des variations de prix
IAS 16:	Immobilisations corporelles
IAS 17:	Contrats de location
IAS 18:	Produits des activités ordinaires
IAS 19:	Avantages du personnel
IAS 20:	Comptabilisation des subventions publiques et informations à fournir sur l'aide publique
IAS 21:	Effets des variations des cours des monnaies étrangères
IAS 22:	Regroupements d'entreprises
IAS 23:	Coûts d'emprunts
IAS 24:	Information relative aux parties liées
IAS 26:	Comptabilité et rapports financiers des régimes de retraite
IAS 27:	États financiers consolidés
IAS 28:	Comptabilisation des participations dans des entreprises associées
IAS 29:	Information financière dans les économies hyper inflationnistes
IAS 30:	Informations à fournir dans les états financiers des banques et des institutions financières assimilées
IAS 31:	Information financière relative aux participations dans des coentreprises
IAS 32:	Instruments financiers : Informations à fournir et présentation
IAS 33:	Résultat par action
IAS 34:	Information financière intermédiaire
IAS 35:	Abandon d'activités
IAS 36:	Dépréciation d'actifs

IAS 37:	Provisions, passifs éventuels et actifs éventuels
IAS 38:	Immobilisations incorporelles
IAS 39:	Instruments financiers : comptabilisation et évaluation
IAS 40:	Immeubles de placement
IAS 41:	Agriculture

La liste des normes IRFS

Il existe à ce jour 17 normes IFRS, à savoir :

- La norme IFRS 1: première application des normes d'information financière internationale)
- La norme IFRS 2 : paiements fondés sur des actions
- La norme IFRS 3: regroupements d'entreprises
- La norme IFRS 4: contrats d'assurances
- La norme IFRS 5: actifs non courants détenus en vue de la vente et activités abandonnées
- La norme IFRS 6 : exploration et évaluation de ressources minières
- La norme IFRS 7: Instruments financiers : information à fournir
- La norme IFRS 8 : Secteurs opérationnels
- La norme IFRS 9: Instruments financiers
- La norme IFRS 10 : États financiers consolidés
- La norme IFRS 11 : Partenariats
- La norme IFRS 12 : Informations à fournir sur les intérêts détenus dans d'autres entités
- La norme IFRS 13 : Évaluation de la juste valeur
- La norme IFRS 14 : Comptes de report réglementaire
- La norme IFRS 15 : Produits des activités ordinaires tirés des contrats conclus avec des clients
- La norme IFRS 16: Contrats de location
- La norme IFRS 17 : Contrats d'assurance

À noter que selon l'IFRS 3, si la comptabilisation initiale concernant un regroupement d'entreprises ne peut être déterminée que provisoirement, **l'affectation à titre provisoire** du goodwill ne pourra être achevée qu'avant la fin de la période annuelle au cours de laquelle le regroupement en question est effectué.

Rappel sur les principes comptables fondamentaux :

- périodicité ;
- indépendance des exercices ;
- convention de l'entité ;
- convention de l'unité monétaire ;
- principe de l'importance relative ;
- principe de prudence ;
- principe de permanence des méthodes ;
- convention de coût historique ;
- intangibilité du bilan d'ouverture ;
- prééminence de la réalité économique sur l'apparence juridique ;
- principe de non compensation ;
- image fidèle.

Les Caractéristiques qualitatives de l'information financière :

- pertinence ;
- fiabilité ;
- comparabilité ;
- intelligibilité.

Définition des actifs, des passifs, des capitaux propres, des produits et des charges :

1-3-1-Les actifs :

Les actifs représentent des ressources contrôlées par l'entité du fait d'événement passés et dont elle attend des avantages économique futures².

Les éléments d'actif destinés à servir de façon durable à l'activité de l'entité constituent l'actif non courant ; ceux qui en raison de leur destination ou de leur nature n'ont pas cette vocation constituent l'actif courant

Un actif peut être :

- Utilisé pour la production de biens ou de services (immobilisations et stocks de matières premières)
 - Échangé contre d'autres actifs (stocks de marchandises ou de produits, créances,...)
 - Utilisé pour régler un passif (liquidités)
 - Distribué aux actionnaires (liquidités)
-

1-3-2- Les passifs :

Les passifs sont constituées des obligations actuelles de l'entité résultant d'évènements passés et dont l'extinction devrait se traduire pour l'entité par une sortie de ressources représentatives d'avantages économiques³.

Le règlement de l'obligation peut s'effectuer par :

- Un règlement monétaire
- Un transfert d'autres actifs
- Une fourniture de services
- Le remplacement de l'obligation par une autre
- La conversion de l'obligation en part de capital

1-3-3- Les capitaux propres (ou Fonds propres, ou Capital financier) :

Excédent des actifs de l'entité sur les passifs courants ou non courants⁴. La définition des capitaux propres résulte donc de la relation suivante :
$$\text{CAPITAUX PROPRES} = \text{ACTIFS} - \text{PASSIFS}$$

1-3-4- Les Produits :

Accroissement d'avantages économiques au cours de l'exercice sous forme d'entrées ou d'accroissement d'actifs ou de diminution de passifs⁵.

On distingue les « revenus » qui proviennent de l'activité courante de l'entreprise et les « gains » (profits de cessions d'immobilisations, plus-values de réévaluations d'actifs).

1-3-5- Les Charges :

Diminutions d'avantages économiques sous forme de sortie ou de diminution d'actifs ou d'apparition de passifs⁶.

On distingue les charges résultant de l'activité courante (coût des ventes, frais de personnel, amortissements,...) et les pertes (catastrophes, cessions d'immobilisations, variation du taux de change,...)

1-3-6- Résultat net :

Le résultat net de l'exercice est égal à la différence entre le total des produits et le total des charges de cet exercice, hors opérations affectant directement le montant des capitaux propres⁷.

1-4- Organisation de la comptabilité :

- La comptabilité est tenue en monnaie nationale.
- Les écritures comptables sont passées selon le système dit « en partie double » .
- Chaque écriture comptable s'appuie sur une pièce justificative datée.
- toute entité tient un livre journal, un grand livre et un livre d'inventaire, sous réserve des dispositions spécifiques concernant les très petites entités
- Les livres comptables ou les documents qui en tiennent lieu, ainsi que les pièces justificatives sont conservés pendant dix ans.
- La comptabilité peut être tenue manuellement ou au moyen de systèmes informatiques

Quelques précisions concernant :

- l'élaboration d'un manuel de procédure ;
- le contenu des registres obligatoires ;
- les obligations spécifiques liées à la tenue de la comptabilité au moyen de systèmes informatiques.

1- REGLES D'EVALUATION ET DE COMPTABILISATION DES ACTIFS, DES PASSIFS, DES CHARGES ET DES PRODUITS :

Sont constitués de :

- Principes généraux ;
- Règles spécifiques d'évaluation et de comptabilisation ;
- Modalités particulières d'évaluation et de comptabilisation ;

2-1- Principes généraux

Sont les principes de base de comptabilisation et Les bases de mesure des éléments des états financiers

2-1-1- Comptabilisation des actifs des passifs des charges et des produits

- Les transactions doivent être enregistrées,
- Une absence de comptabilisation ne peut être justifiée ou corrigée par une information narrative ou chiffrée d'une autre nature (annexe).
- Un actif est comptabilisé au bilan lorsqu'il est probable qu'il procurera à l'entreprise des avantages économiques futurs et que son coût ou sa valeur peut être mesuré de façon fiable.
- Un passif est comptabilisé au bilan lorsqu'il est probable que le règlement de l'obligation qu'il représente provoquera une perte d'avantages économiques futurs pour l'entreprise et que le montant de ce règlement peut être mesuré de façon fiable.
- Un produit est comptabilisé au compte de résultat lorsqu'un accroissement d'avantages économiques futurs lié à une augmentation des actifs ou à une diminution des passifs s'est produit et qu'il peut être mesuré de façon fiable.

- Une charge est comptabilisée au compte de résultat lorsqu'une diminution d'avantages économiques futurs liée à une diminution des actifs ou à une augmentation des passifs s'est produite et qu'elle peut être mesurée de façon fiable.

2-1-2- Règles générales d'évaluation

Détermination des montants monétaires auxquels les éléments sont inscrit et comptabilisés aux états financiers à la comptabilisation ou à chaque fin d'exercice.

La méthode d'évaluation des éléments inscrits en comptabilité est fondée en règle générale sur la convention du coût historique. Cependant il peut être procédé dans certaines conditions et pour certains éléments a une révision de cette évaluation sur la base de la :

- Juste valeur (ou coût actuel),
- Valeur de réalisation (ou valeur vénale),
- Valeur actualisée (ou valeur d'utilité).

Elles sont comptabilisées, comme tous les actifs, au coût d'acquisition pour les immobilisations acquises et au coût de production pour les immobilisations fabriquées par l'entreprise elle-même.

2-1-2-1- Concept du coût historique :

Le coût historique ne tient pas compte des effets de variation des prix d'une part et de l'évolution du pouvoir d'achat de la monnaie⁸.

- Pour les biens acquis à titre onéreux, par le coût d'acquisition.
- Pour les biens reçus à titre d'apport en nature, par la valeur d'apport.
- Pour les biens acquis à titre gratuit, par la juste valeur à la date d'entrée.
- Pour les biens acquis par voie d'échange, les actifs dissemblables sont enregistrés à la juste valeur des actifs reçus, et les actifs similaires sont enregistrés à la valeur comptable des actifs donnés en échange.
- Pour les biens ou services produits par l'entité, par les coûts de production.

A chaque arrêté des comptes, toute entreprise doit apprécier s'il existe un quelconque indice montrant qu'un actif a pu perdre de la valeur. Si un tel indice existe il faut estimer la VALEUR RECOUVRABLE de l'actif.

$$\text{Perte de valeur} = \text{VNC} - \text{valeur recouvrable (ou valeur vénale)}$$

2-1-2-2- Valeur recouvrable ou valeur vénale

La valeur recouvrable, c'est la valeur la plus élevée entre le prix de vente net et la valeur d'utilité.

Prix de vente

Sauf dispositions particulières.⁸

Montant pouvant être obtenu à la vente d'un actif, lors de la transaction dans des conditions de concurrence normale entre des parties bien informées et consentantes, diminués des coûts de sortie.

Valeur d'utilité

C'est la valeur actualisée des flux de trésorerie futurs estimés attendus de l'utilisation continue de l'actif et de sa sortie à la fin de sa durée d'utilité.

2-1-2-3- Constatation de la perte de valeur

La perte de valeur d'un actif est constatée par la diminution du dit actif et par la comptabilisation d'une charge.

En d'autres termes, c'est la valeur recouvrable qui devient inférieure à la VNC. Dans ce cas, la VNC est à aligner à la valeur recouvrable.

Constat d'une reprise de la perte de valeur

Si la valeur recouvrable redevient supérieure à la valeur comptable, il y a lieu de ramener cette dernière à hauteur de cette valeur recouvrable par le constat d'un produit, sans toutefois dépasser la VNC qui aurait été déterminée si aucune perte de valeur n'avait été comptabilisée pour cet actif au cours d'exercices antérieurs. Après la comptabilisation initiale en tant qu'actif, une immobilisation corporelle doit être comptabilisée à son coût, diminuée du cumul des amortissements et des pertes de valeur.

2-2- Règles spécifiques d'évaluation et de comptabilisation.

Autres que les règles générales d'évaluation et comptabilisation ils existent des règles particuliers ou spécifiques.

2-2-1- Immobilisations corporelles et incorporelles

Les immobilisations corporelles sont des actifs corporels :

- destinés à être utilisés dans la production de biens ou la fourniture de services, la location à des tiers ou l'administration de l'entreprise ;
- pendant plus d'une période comptable

Une immobilisation incorporelle est un actif non monétaire, identifiable, sans substance physique, contrôlé et utilisé par l'entité..

- Le terme identifiable permet de distinguer les immobilisations incorporelles des composantes du goodwill (savoir-faire, notoriété, réputation,...) qui ne sont pas séparables de l'entreprise.
- Exemples : logiciels, brevets, droits de reproduction, films cinématographiques, fichiers clients, franchises, parts de marchés,...

Les immobilisations peuvent être constituées de plusieurs sous-ensembles ayant des durées d'utilisation différentes. Chaque élément dont le coût est significatif par rapport à l'ensemble auquel il appartient doit être amorti séparément⁹.

IAS 16.⁹

Une immobilisation corporelle ou incorporelle est comptabilisée en actif,

- S'il est probable que des avantages économiques futurs associés à cet actif iront à l'entité,
- Si le coût de cet actif peut être évalué de façon fiable.

Les composants d'un actif sont traités comme des éléments séparés s'ils ont des durées d'utilité différentes ou procurent des avantages économiques selon un rythme différent (cas des moteurs d'avions). Les immobilisations sont comptabilisées à leur coût directement rattachable ou attribuable qui comprend :

- Coût de préparation du site,
- Frais initiaux de livraison et de manutention,
- Frais d'installation,
- Honoraires des professionnels (Architectes, Ingénieurs),
- Coût de démantèlement ou de rénovation du site s'il constitue une obligation pour l'entité (provision au passif).

Les dépenses ultérieures engagées pour les immobilisations existantes doivent être traduites en comptabilité sous l'un des deux angles suivants :

- Si restauration du niveau de performance de l'actif : Comptabilisées en charges
- Si augmentation de la valeur comptable de ces actifs : Comptabilisées en Immobilisation, c'est à dire rajoutées à la valeur comptable de l'actif :
 - modification technique d'une unité de production allongeant sa durée de vie ou modifiant sa capacité,
 - amélioration de pièces machines permettant d'obtenir une amélioration substantielle de la qualité ou de la productivité de l'unité,
 - nouveau processus de production pour obtenir une réduction des coûts opérationnels).

2-2-1-1- Amortissements :

Les amortissements doivent se faire suivant un mode d'amortissement linéaire, dégressif, ou selon l'utilisation technique de l'actif concerné (plan d'amortissement),

- Répartition systématique du montant amortissable d'un actif sur sa durée d'utilité estimée,
- Tenir compte de la valeur résiduelle probable de l'actif.
- La durée d'utilité et le mode d'amortissement doivent être réexaminés périodiquement. En cas de modification des estimations ou prévisions antérieures: la dotation de l'exercice et des exercices suivants doit être ajustée¹⁰.
- La durée d'utilité d'une immobilisation incorporelle est présumée ne pas dépasser 20 ans.

2-2-1-2-Les coûts de développement immobilisations.

IAS 8.¹⁰

Les immobilisations corporelles lourdes ou complexes (équipements industriels, ensembles immobiliers,...) occasionnent des dépenses au cours de années suivant leur mise en service (rénovation, réparations, entretien, agrandissement, ...)

Seules peuvent donc être inscrites au bilan les dépenses qui améliorent les performances d'une immobilisations par rapport aux prévisions initiales :

- augmentation de la durée de vie ou de la capacité de l'actif ;
- augmentation substantielle de la qualité ;
- réduction notable des frais d'exploitation liés à l'utilisation de l'actif.

Les dépenses d'entretien ou de réparations qui permettent seulement à l'actif d'atteindre le niveau de performance attendu au moment de son acquisition doivent rester en charges.

Dépenses de recherche

Les dépenses afférentes à la première phase de recherche d'un projet interne à l'entreprise constituent des CHARGES, donc elles ne peuvent être immobilisées.(cas des frais de recherche appliquée et fondamentale)

Dépenses de développement

Pour être activées, ces dépenses doivent satisfaire aux conditions générales de comptabilisation d'un actif, c'est-à-dire :

- être source de cash flow futurs ;
- avoir un coût mesurable avec fiabilité.

Constituent des immobilisations incorporelles si l'entreprise remplit les conditions ci-après :

- La faisabilité technique nécessaire à l'achèvement en vue de sa mise en service ou de sa vente,
- L'intention d'achever et de l'utiliser ou de la vendre,
- Sa capacité à l'utiliser ou la vendre,
- La façon dont l'immobilisation générera des avantages économiques futurs probable(existence d'un marché ou utilité si en interne),
- La disponibilité des ressources (techniques, financières) appropriées pour achever le développement et utiliser ou vendre,
- La capacité à évaluer de façon fiable les dépenses attribuables à l'immobilisation.

2-2-1-3-Cas particulier des immeubles de placement

Ce sont des biens immobiliers détenus pour en retirer des loyers ou pour valoriser le capital. Ils peuvent être évalués :

- soit à leur coût d'acquisition ou de production des amortissements et des pertes de valeur (méthode du coût),
- soit à la juste valeur, les écarts étant chaque année comptabilisés en résultat.

Le choix de la méthode d'évaluation concernant l'ensemble de la catégorie « immeubles de placement » ne doit être en aucun cas modifiable.

2-2-1-4- Cas particulier d'un actif biologique

L'activité agricole est considérée comme la gestion par une entité de transformation d'actifs biologiques vivants en produits agricoles ou autres actifs biologiques.

Un actif biologique est un animal ou une plante vivants, alors qu'un produit agricole est le produit récolté des actifs biologiques de l'entité.

Exemple d'actifs biologiques : Arbres, vigne, plantes, animaux vivants, etc..

Exemples de produits agricoles : lait, laine, blé, raisin, viande abattue,

Ils doivent être évalués lors de leur comptabilisation initiale et à chaque date de clôture à leur juste valeur diminuée des coûts estimés du point de vente, sauf si ce n'est pas possible.

Les gains et pertes provenant de la variation de la juste valeur doivent être portés dans le résultat net de chaque exercice.

2-2-1-5- Evaluation des immobilisations : autre traitement autorisé

Il existe d'autre traitement autorisé concernant les immobilisation : évaluation a chaque fin d'exercice sur la base de leur montant réévalué ¹¹, sous les condition suivantes :

- les variations doit enregistrées en capitaux propres ;
- choix définitif pour une ou plusieurs catégories d'immobilisations.

2-2-2- Actifs financiers non courants (Immobilisations financières) : titres et créances

Ce sont des titres et créances à plus d'un an détenus par une entité autres que les valeurs mobilières de placement. Il s'agit principalement des actifs ci-après :

- Titres de participations et créances rattachées,
- Titres immobilisés de l'activité de portefeuille (participation minoritaire),
- Autres titres immobilisés représentatifs de part de capital ou de placement à long terme (obligations et autres emprunts),
- Prêts et créances que l'entreprise n'a pas l'intention de vendre à court terme (créances clients de plus de +12 mois).

2-2-2-1- Titres détenus a des fins de transaction ou disponibles a la vente :

Evalués à la juste valeur, c'est à dire le coût actuel y compris les frais de courtage et les taxes non récupérables et les frais de banque.

A souligner que la juste valeur est le montant pour lequel un actif pourrait être échangé ou un passif éteint entre parties bien informées, consentantes et agissant dans des conditions de concurrence normale.

Mais une réévaluation ponctuelle interdite.¹¹

2-2-2-2-Titres émis par l'entité (prêts et créances)

Evalués au coût amorti, c'est à dire l'actif financier diminué des remboursements en principal et toute dépréciation ou non recouvrabilité (perte de valeur).

Le coût amorti est une méthode qui consiste à amortir toutes les différences entre le coût d'acquisition et le prix de remboursement par l'usage du taux effectif.

La méthode du taux d'intérêt effectif : c'est la méthode qui actualise le flux attendu de trésorerie à la valeur comptable nette actuelle.

Dans les états financiers individuels les participations dans les filiales, les co-entreprises ou les entités associés qui ne sont pas détenues dans l'unique perspective d'une cession dans un avenir proche, et les créances rattachées à ces participations sont comptabilisées au coût amorti. Elles sont soumises à la clôture de chaque exercice à un test de dépréciation afin de constater une éventuelle perte de valeur, conformément aux règles générales d'évaluation des actifs.

2-2-3- Stocks et en cours

Conformément au principe de prudence, les stocks sont évalués au plus faible de leur coût et de leur nette de réalisation.

Une perte de valeur sur stock doit être comptabilisée en charge dans le compte de résultat.

Cas particulier des produits agricoles

Evalués lors de la comptabilisation initiale et à chaque de clôture à la juste valeur diminués des coûts estimés du point de vente. Les gains et les pertes provenant de la variation de la juste valeur sont comptabilisés en résultat net de l'exercice.

2-2-4- Subventions

Les subventions sont comptabilisées en produit dans le compte de résultat sur un ou plusieurs exercices au même rythme que les coûts auxquels elles sont rattachées et sont sensées compenser.

Les subventions liées à des actifs amortissables sont comptabilisées en produits dans les proportions de l'amortissement comptabilisé.

2-2-5- Provision pour charges :

C'est un passif dont l'échéance ou le montant est incertain.

Cette provision est comptabilisée lorsque :

- l'entité a une obligation actuelle, résultant d'un évènement passé,

- Il est probable qu'une sortie de ressources sera nécessaire pour éteindre cette obligation,
- Le montant de l'obligation peut être estimé de façon fiable.

2-2-6- Coûts d'emprunts :

Les coûts d'emprunts sont comptabilisés en charges financières de l'exercice au cours duquel elles sont encourues, sauf à ce qu'ils soient incorporés dans le coût d'un actif.

L'incorporation des coûts d'emprunts est suspendue en cas d'interruption de l'activité productive.

2-2-7- Charges et produits financiers :

Les différés de paiement obtenus ou accordés à des conditions inférieures aux conditions du marché doivent être comptabilisés à leur juste valeur après déduction du produit financier ou du coût financier lié à ce différé.

Valeur nominale de la contrepartie moins (−) Juste valeur de l'opération correspondant au coût estimatif du crédit obtenu ou accordé.

2-3- Opérations particulières :

Ils existent des opérations particulières traitées par le nouveau référentiel.

2-3-1- Opérations faites en commun ou pour le compte de tiers :

2-3-1-1- Opérations faites en commun

L'enregistrement de ce type d'opérations doit tenir compte :

- des clauses contractuelles,
- de l'organisation comptable prévue par les co-participants.

Lorsque la comptabilité de Opérations faites en commun est tenue par un GERANT, les charges et les produits des de ces Opérations faites en commun sont compris dans les charges et produits de ce gérant.

Lorsque les Opérations faites en commun impliquent le contrôle conjoint et la copropriété d'un ou plusieurs actifs, chaque co-participant doit comptabiliser en plus de sa quote-part des produits et charges, une quote-part des actifs et passifs.

Concessions

Dans le cadre de concession de service public, les actifs mis dans la concession par le concédant sont inscrits à l'actif du bilan de l'entité concessionnaire.

Le maintien au niveau exigé par le service public du potentiel productif des installations concédées est assuré par le jeu des amortissements ou éventuellement par des provisions adéquates (dépréciations ou renouvellement)

2-3-1- Opérations traitées pour le compte de tiers

En qualité de mandataire :

L'opération est enregistrée dans un compte de tiers et la rémunération est enregistrée dans un compte de résultat.

Au nom de l'entité :

L'opération est enregistrée dans les charges et produits de l'entité.

2-3-2- Contrats a long terme :

Un contrat à long terme porte sur la réalisation d'un bien, d'un service dont les dates de démarrage et d'achèvement se situe dans des exercices différents.

Il peut s'agir de :

- Contrats de construction,
- Contrats de remise en état d'actifs ou de l'environnement,
- Contrats de prestations de service.

Deux approches de comptabilisation peuvent être prises en considération :

Méthode de l'avancement

Les charges et produits sont comptabilisés au rythme de l'avancement. On dégage un résultat comptable au fur et à mesure de sa réalisation.

Méthode de l'achèvement

- Si le système de traitement ou la nature du contrat ne permet pas un suivi à l'avancement, on enregistre en produit un montant équivalent à celui des charges constatées dont le recouvrement est probable.
- Si des pertes à l'achèvement apparaissent comme probables, il y a lieu de constituer une provision pour charges à hauteur de la perte totale du contrat non encore constatée par les enregistrements comptables.

2-3-3- Impôts différés ¹² :

Comptabiliser en charge ou en produit l'impôt sur le résultat imputable aux seules opérations de l'exercice.

- Impôt différé actif recouvrable,
 - Impôt différé passif payable.
- Au cours d'exercices Futurs

Sont enregistrés au bilan et au compte de résultats

¹² Norme IAS 12 : Impôt sur le résultat

- Décalage temporaire entre la constatation comptable d'un produit ou d'une charge et sa prise en compte dans le résultat fiscal d'un exercice ultérieur dans un avenir prévisible.
- Déficits fiscaux ou crédits d'impôts reportables si leur imputation est probable dans un avenir prévisible.

2-3-4- Contrat de location-financement ¹³ :

Contrat de location ayant pour effet de transférer au preneur la quasi-totalité des risques et avantages inhérents à la propriété d'un actif avec ou non transfert de propriété en fin de contrat.

La comptabilisation doit se faire comme suit :

Chez le preneur :

- Le bien à l'actif (immobilisation) à sa juste valeur ou à la valeur actualisée des paiements minimaux au titre de la location,
- Et au passif l'obligation de payer les loyers futurs .

Chez le bailleur :

- A l'actif, la créance pour l'investissement net (ou la juste valeur, si le bailleur est fabricant ou distributeur) .

Chez le preneur et le bailleur :

- On distingue les intérêts financiers (charge ou produit) et le remboursement en principal (investissement ou créance).

2-3-5- Avantages octroyés aux personnels :

Les avantages accordés par une entité à son personnel en activité ou non actif sont comptabilisés en charges dès que le personnel a effectué le travail prévu en contrepartie de ces avantages, ou dès que les conditions auxquelles étaient soumises les obligations contractées par l'entité vis à vis de son personnel sont remplies.

A chaque clôture d'exercice, le montant des engagements de l'entité en matière de pension, de compléments de retraite, d'indemnités et d'allocations en raison du départ à la retraite ou d'avantages similaires des membres de son personnel et de ses associés et mandataires sociaux est constaté sous forme de provisions.

Ces provisions sont déterminées sur la base de la valeur actualisée de l'ensemble des obligations de l'entité vis à vis de son personnel, en utilisant des hypothèses de calcul et des méthodes actuarielles adaptées.

2-3-6- Opérations effectuées en monnaies étrangères :

¹³ Norme IAS 17 :

Lors de la comptabilisation initiale, conversion en monnaie nationale, au cours du change au jour de la transaction.

En fin d'exercice, comptabilisation au cours du jour (écarts constatés en pertes et gains de change) des dettes et créances.

2-3-7- Changements d'estimations ou de méthodes comptables, corrections d'erreurs ou d'omissions.

Les impacts des changements d'estimation comptable fondés sur de nouvelles informations ou sur une meilleure expérience et qui permettent d'obtenir une meilleure information sont inclus dans le résultat net de l'exercice en cours ou des exercices futurs si ces changements les affectent également.

Un changement de méthode comptable n'est effectué que s'il est imposé dans le cadre d'une nouvelle réglementation ou s'il permet une amélioration dans la présentation des états financiers de l'entité concernée.

L'impact sur les résultats des exercices antérieurs d'un changement de méthode comptable ou d'une correction d'erreur, est imputé sur le montant du poste « report à nouveau » de l'exercice en cours (ajustement du solde d'ouverture des résultats non distribués).

SECTION 3- LES ETATS FINANCIERS ET NOMENCLATURE DES COMPTES:

1- LES ETATS FINANCIERS :

Selon le projet de nouveau système comptable financier toute entité entrant dans le champ d'application du présent règlement doit établir annuellement des états financiers.

Les états financiers des entités autres que les très petites entités comprennent¹⁴ :

- un bilan,
- un compte de résultat,
- un tableau des flux de trésorerie,
- un tableau de variation des capitaux propres,
- une annexe précisant les règles et méthodes comptables utilisées et fournissant des compléments d'informations au bilan et au compte de résultat.

1-1- le bilan :

Le bilan décrit séparément les éléments d'actif et les éléments de passif. Il fait apparaître de façon distincte au moins les rubriques suivantes lorsqu'il existe des opérations concernant ces rubriques¹⁵ :

A l'actif :

- les immobilisations incorporelles ;

Des modèles d'états financiers sont trouvés dans les annexes.¹⁴

Voir l'annexe n°1.1.¹⁵

- les immobilisations corporelles ;
- les participations ;
- les actifs financiers ;
- les actifs d'impôt ;
- les clients, les autres débiteurs et autres actifs assimilés (charges constatées d'avance) ;
- les stocks ;
- la trésorerie positive et équivalente ;

Au passif :

- les capitaux propres avant distributions décidées ou proposées après la date de clôture, en distinguant le capital émis (dans le cas de sociétés), les réserves, le résultat net de l'exercice et les autres éléments ;
- les fournisseurs et autres créditeurs ;
- les passifs d'impôt ;
- les provisions pour charges et passifs assimilés (produits constatés d'avance) ;
- les passifs à plus d'un an à l'origine portant intérêt ;
- les passifs à moins d'un an ;
- la trésorerie négative et équivalente.

La présentation des actifs et des passifs dans le corps du bilan doit faire ressortir la distinction entre éléments courants et éléments non courants.

Bilan des banques et des institutions financières assimilées regroupe les actifs et les passifs par nature et les présente dans un ordre correspondant à leur liquidité et exigibilité relative

Aucune compensation n'est possible entre un élément d'actif et un élément de passif du bilan, sauf si cette compensation est effectuée sur des bases légales ou contractuelles, ou si dès l'origine il est prévu de réaliser ces éléments d'actif et de passif simultanément ou sur une base nette.

1-2- Le compte de résultat :

Le compte de résultat est un état récapitulatif des charges et des produits réalisés par l'entreprise au cours de l'exercice. Il ne tient pas compte de la date d'encaissement ou de décaissement. Il fait apparaître, par différence, le résultat net de l'exercice : bénéfice/profit ou perte.

Les informations minimales présentées au compte de résultat sont les suivantes¹⁶ :

- une analyse des charges par nature, permettant de déterminer les principaux agrégats de gestion suivants : marge brute, valeur ajoutée, excédent brut d'exploitation,
- Produits des activités ordinaires,

Voir l'annexe n°1.4.¹⁶

- Résultat opérationnel
- Produits financiers et charges financières,
- Charges d'impôt sur le résultat,
- Résultat des activités ordinaires,
- Eléments extraordinaires (produits et charges),
- Résultat net de la période avant distribution.
- Pour les sociétés par actions, résultat net par action

Dans le cas de compte de résultat consolidé :

- la quote-part dans le résultat net des entreprises associées et des coentreprises consolidées selon la méthode de mise en équivalence,
- la part des intérêts minoritaires dans le résultat net.

1-3- Le tableau des flux de trésorerie (méthode directe et indirecte)

Le tableau de flux de trésorerie a pour but d'apporter aux utilisateurs des états financiers une base d'évaluation de la capacité de l'entreprise à générer de la trésorerie et des équivalents de trésorerie, ainsi que des informations sur l'utilisation de ces flux de trésorerie.

Un tableau des flux de trésorerie présente les entrées et les sorties de disponibilités intervenues pendant l'exercice selon leur origine:

- flux générés par les activités opérationnelles (activités qui génèrent des produits et autres activités non liées à l'investissement et au financement)
- flux générés par les activités d'investissement (décaissements sur acquisition et encaissements sur cession d'actifs à long terme),
- flux générés par les activités de financement (activités ayant pour conséquence de modifier la taille et la structure des fonds propres ou des emprunts)
- flux de trésorerie provenant des intérêts des dividendes, présentés séparément et classés de façon permanente d'un exercice à l'autre dans les activités opérationnelles, d'investissement ou de financement.

Les flux de trésorerie d'exploitation peuvent être présentés de deux façon¹⁷s :

- Soit par la méthode directe : qui raisonne directement en flux monétaires.
- Soit par la méthode des flux indirects : qui part du résultat net pour arriver à la variation de trésorerie.

1-4- L'état de variation des capitaux propres

L'état de variation des capitaux propres constitue une analyse des mouvements ayant affecté chacune des rubriques constituant les capitaux propres de l'entité au cours de l'exercice. Les informations minimales à présenter dans cet état concernent les mouvements liés:

¹⁷L'IASB encourage l'utilisation de la première méthode.

- au résultat net de l'exercice,
- aux changements de méthode comptables et aux corrections d'erreurs fondamentales dont l'impact a directement été enregistré en capitaux propres,
- aux autres produits et charges enregistrés directement dans les capitaux propres,
- aux opérations en capital (augmentation, diminution, remboursement...)
- aux distributions de résultat et affectations décidées au cours de l'exercice.

1-5- L'annexe :

L'annexe comporte des informations sur les points suivants, dès lors que ces informations présentent un caractère significatif ou sont utiles pour la compréhension des opérations figurant sur les états financiers :

- les règles et les méthodes comptables adoptées pour la tenue de la comptabilité et l'établissement des états financiers (la conformité aux normes doit être précisée, et toute dérogation doit être expliquée),
- les compléments d'information nécessaires à une bonne compréhension du bilan, du compte de résultat, du tableau des flux de trésorerie et de l'état de variation des capitaux propres,
- les informations concernant les entités associées, filiales ou société mère ainsi que les transactions ayant éventuellement eu lieu avec ces entités ou leurs dirigeants : nature des relations, types de transaction, volume et montant des transactions, politique de fixation des prix concernant ces transactions.
- les informations à caractère général ou concernant certaines opérations particulières nécessaires à l'obtention d'une image fidèle.

En principe, chaque poste du bilan et du compte de résultat devrait renvoyer à une note dans l'annexe.