

**MINISTÈRE DES FINANCES
DIRECTION GÉNÉRALE DE LA COMPTABILITÉ
CONSEIL NATIONAL DE LA COMPTABILITÉ**

**MANUEL
DE COMPTABILITÉ
FINANCIÈRE**
Edition 2013

**Conforme à la loi 11-07 du 25 Novembre 2007
portant Système Comptable Financier**

وزارة المالية
MINISTERE DES FINANCES
المديرية العامة للمحاسبة
DIRECTION GENERALE DE LA COMPTABILITE
المجلس الوطني للمحاسبة
CONSEIL NATIONAL DE LA COMPTABILITE

MANUEL DE COMPTABILITE FINANCIERE

Conforme à la loi 07-11 du 25 Novembre 2007
portant Système Comptable Financier

ENAG / EDITIONS

PREFACE

La réforme de la comptabilité et l'application du Système Comptable Financier ont suscité chez les entités économiques et les utilisateurs un intérêt de plus en plus grand pour la production d'une information financière de qualité et a renforcé le souci de maîtrise des règles contenues dans le SCF.

Afin de répondre à ces besoins, le Ministère des Finances, à travers le Conseil National de la Comptabilité, a lancé les travaux de réalisation du présent manuel qui se veut un guide d'application pour les gestionnaires, les praticiens de la comptabilité, les auditeurs, les enseignants et les étudiants des filières comptabilité et finances à l'effet de :

- favoriser une bonne compréhension du Système Comptable Financier par les utilisateurs,
- sensibiliser les gestionnaires aux innovations introduites par le nouveau système comptable,
- doter les responsables comptables et les gestionnaires des entités concernées, d'un outil de référence.

L'objectif du présent manuel de comptabilité financière est de vulgariser les règles d'évaluation et de comptabilisation des opérations auprès des professionnels de la comptabilité et des praticiens chargés de l'établissement et de la présentation des états financiers individuels, consolidés ou combinés, selon les règles et les normes édictées par le Système Comptable Financier instauré par la loi 07-11 du 25 Novembre 2007.

Il s'agit d'un outil complémentaire d'accompagnement de la mise en œuvre du Système Comptable Financier qui devra permettre, par son côté pratique, de répondre aux préoccupations des professionnels et des préparateurs des états financiers et d'assurer une plus grande convergence du référentiel comptable algérien avec les normes comptables internationales.

Cet ouvrage à vocation générale n'aborde pas de façon particulière la question de la mise en œuvre des règles et normes spécifiques à certains secteurs.

La mise en œuvre et la maîtrise du nouveau référentiel comptable adossé aux normes comptables internationales (IAS/IFRS) adoptées par de nombreux pays, nécessiteront une participation et un engagement soutenus en matière d'adaptation de l'organisation de l'entité et d'amélioration de ses méthodes de travail et de sa communication financière.

Nous tenons à remercier vivement tous ceux qui ont participé aux travaux et apporté leur contribution à l'élaboration de ce précieux outil et notamment les experts comptables, les commissaires aux comptes, membres du groupe de travail ainsi que les cadres de la Direction Générale de la Comptabilité et du Conseil National de la Comptabilité qui ont manifesté leur entière disponibilité et sans lesquels ce manuel n'aurait pu être réalisé.

Karim DJOUDI
Ministre des Finances

AVERTISSEMENT

Le présent manuel est un ouvrage collectif dont la rédaction a été confiée par le Conseil National de la Comptabilité à un groupe d'experts-comptables, commissaires aux comptes.

Il est le résultat des travaux d'analyse et de réflexion de ses auteurs et ne se substitue pas aux dispositions de la loi 07-11 portant Système Comptable Financier et à celles de ses textes d'application qui demeurent le référentiel légal et réglementaire pour la tenue de la comptabilité et la production des états financiers.

Ont participé à la réalisation de ce manuel des experts comptables et des commissaires aux comptes réunis au sein d'un groupe de travail mis en place par le C.N.C. et composé de :

Messieurs :

- BOUSSAID Rabah, Président,
- YAHY Nourredine, Rapporteur,
- BELLAHSENE Boussad, ancien secrétaire général du C.N.C, membre,
- CHERIF Mohamed Chérif, membre
- ELBESSEGHI Mourad, membre
- ELDJAMA Belaid, membre,
- HADJ ALI Samir, membre,
- LABANDJI Ahmed, membre
- TIGUEMOUNINE Brahim, membre
- YANAT Hachemi, membre.

Le suivi administratif des réunions et des travaux du groupe de rédaction a été assuré par Monsieur AIDER Kamel, Directeur d'études au Conseil National de la Comptabilité.

SOMMAIRE

PREFACE	5
AVERTISSEMENT	7
SOMMAIRE	9
INTRODUCTION	13
Partie I - CADRE GENERAL DU SYSTEME COMPTABLE FINANCIER (S.C.F)	15
Chapitre 1 Cadre Conceptuel du Système Comptable Financier	15
Section 1. Etats financiers	15
Section 2. Hypothèses de base, conventions et principes comptables et caractéristiques qualitatives des états financiers	17
Section 3. Eléments constitutifs des états financiers	19
Chapitre 2 Contenu et présentation des états financiers	23
1. Contenu et présentation du bilan	23
2. Contenu et présentation du compte de résultats	24
3. Contenu et présentation du tableau des flux de trésorerie	27
4. Contenu et présentation du tableau de variation des capitaux propres	35
5. Contenu et présentation de l'annexe aux états financiers	36
6. Etats intermédiaires	37
7. Contenu et présentation des états financiers des petites entités	37
8. Modèles d'états financiers	37
Partie II - REGLES D'EVALUATION ET DE COMPTABILISATION DES ACTIFS, DES PASSIFS, DES PRODUITS ET DES CHARGES	49
TITRE I : COMPTES DE BILAN	49
Chapitre 1 : Actifs non courants	51
Section 1. Immobilisations incorporelles	51
Section 2. Immobilisations corporelles	65
Section 3. Immobilisations financières	128
Section 4. Immobilisations acquises dans le cadre de contrats de location-financement	157
Chapitre 2 : Actifs courants	171
Section 1. Stocks et encours	171
Section 2. Clients et comptes rattachés	190
Section 3. Comptes de groupe et associés	198
Section 4. Débiteurs divers et créditeurs divers	210
Section 5. Comptes financiers	214
Chapitre 3 : Comptes de capitaux	221
Section 1 : Les comptes de capitaux propres	221
Section 2 : Les emprunts et dettes assimilées	233

TITRE II : PRODUITS, CHARGES ET RESULTAT DE L'EXERCICE.....	257
Chapitre 1 : Notions de résultat de l'exercice, de produits, de charges et les différents agrégats de gestion.....	259
§ 1. Les notions de produits et de charges de l'exercice	259
§ 2. Définition du résultat net de l'exercice	261
§ 3. Les agrégats de mesure de la performance	261
Chapitre 2 : Produits des activités ordinaires	267
Section 1. Généralités sur les activités ordinaires	267
Section 2. Evaluation et comptabilisation des produits des activités opérationnelles	271
Section 3. Autres produits des activités opérationnelles et reprises sur pertes de valeur et provisions	308
Chapitre 3 : Charges des activités ordinaires	311
Section 1. Charges des activités opérationnelles	311
Section 2. Charges financières	355
Section 3. Charge d'impôt.....	360
Chapitre 4 : Résultats extraordinaires	389
Section 1. Eléments extraordinaires – charges	389
Section 2. Eléments extraordinaires – produits	389
Titre III : Opérations particulières	391
Chapitre 1 : Opérations en monnaies étrangères	393
Chapitre 2 : Changement d'estimation ou de méthodes comptables, correction d'erreurs ou omissions.....	405
Partie III - TRAVAUX DE FIN D'EXERCICE	411
Chapitre 1. Les opérations d'inventaire des actifs et des passifs	413
§1. Introduction.....	413
§2. Fondements juridiques	414
Chapitre 2. Les régularisations des comptes de bilan	415
Section 1. Régularisations des comptes d'immobilisations corporelles et incorporelles	415
Section 2. Régularisations des actifs financiers non courants.....	425
Section 3. Régularisations des comptes de stocks et encours.....	427
Section 4. Régularisations des comptes de créances et emplois assimilés.....	429
Section 5. Régularisations des comptes financiers et assimilés	431
Section 6. Actifs et passifs éventuels.....	334
Section 7. Emprunts et dettes assimilées	436
Section 8. Autres comptes de bilan à régulariser	438
Chapitre 3 : Les régularisations des comptes de résultats	441
Section 1. Charges et produits constatés d'avance.....	441
Section 2. Charges à payer et produits à recevoir.....	442
Section 3. Réintégration des subventions d'équipement dans les résultats de l'exercice	443
Section 4. Provisions pour risques et charges.....	443

Chapitre 4 : Les corrections monétaires	455
Section 1. Eléments monétaires : conversion et comptabilisation	455
Section 2. Couverture de change.....	456
Section 3. Investissement net d'une dans une entité étrangère	456
Chapitre 5 : Evènement postérieurs à la clôture de l'exercice.....	459
Chapitre 6 : Intangibilité des enregistrements, clôture des comptes, détermination du résultat de l'exercice, établissements des états financiers et déclaration fiscale	463
Section 1. Procédure de clôture des comptes	463
Section 2. Regroupement et clôture des comptes de charges et de produits, détermination du résultat comptable et des autres agrégats.....	464
Section 3. Clôture des comptes de bilan	465
Section 4. Etablissement des états financiers, déclaration fiscale et mise à jour des livres légaux.....	466
Partie IV - REGROUPEMENTS D'ENTREPRISES, COMPTES CONSOLIDES ET COMPTES COMBINES	467
Chapitre 1 : Consolidation des comptes	469
Chapitre 2 : Comptes combinés	489
Chapitre 3 : Analyse comparative comptes consolidés/comptes combinés.....	491
Partie V - LA COMPTABILITE FINANCIERE SIMPLIFIEE DES PETITES ENTITES..	493

INTRODUCTION

1. Définition de la comptabilité

Le Système Comptable Financier (S.C.F) définit la comptabilité financière comme suit : « la comptabilité financière est un système d'organisation de l'information financière permettant de saisir, classer, évaluer, enregistrer des données de base chiffrées et présenter des états reflétant une image fidèle de la situation financière et patrimoniale, de la performance et de la trésorerie de l'entité, à la fin de l'exercice » (article 3 de la loi 07-11 portant Système Comptable Financier).

2. Rôle de la comptabilité

Depuis son apparition, il y a quelques siècles, le rôle de la comptabilité et ses objectifs ont beaucoup évolué. Conçue à l'origine pour enregistrer les opérations de recettes et de dépenses effectuées par un commerçant, puis pour connaître la situation des créances et des dettes, la comptabilité s'est peu à peu perfectionnée et orientée vers la production d'états financiers destinés à fournir des informations sur la situation patrimoniale et financière de l'entreprise ainsi que sur le résultat de ses activités.

Les informations produites par la comptabilité sont mises à la disposition des utilisateurs pour la prise de décisions.

Ces utilisateurs, à la fois internes et externes à l'entité, sont :

- les investisseurs,
- les organes de direction et d'administration,
- les associés ou les actionnaires,
- les salariés et leurs représentants,
- les prêteurs,
- les clients et les fournisseurs,
- l'Etat et notamment l'administration fiscale,
- le public, etc..

3. Normalisation comptable

La normalisation comptable est née de la nécessité de mettre en place des règles communes de tenue de la comptabilité et d'établissement des états financiers pour que les préparateurs et les utilisateurs puissent communiquer dans un même langage comptable.

L'élaboration en 1973 du Plan comptable national a été la première action de normalisation en Algérie depuis l'indépendance, réalisée sous l'égide du Conseil Supérieur de la Comptabilité (C.S.C), organe sous tutelle du Ministère des Finances, qui était, en outre, chargé du suivi de la profession comptable. La mission du Conseil Supérieur de la Comptabilité, devenu plus tard le Conseil Supérieur de la Technique Comptable (C.S.T.C), a pris fin en 1991, après la promulgation de la loi 91-08 qui confiait l'organisation et le suivi de la profession comptable au Conseil National de l'Ordre des Experts Comptables, des Commissaires aux Comptes et des Comptables Agréés, sans prévoir la prise en charge de la normalisation comptable.

C'est en 1996 qu'a été créé, par décret n° 96-318, un nouvel organe de normalisation comptable, le Conseil National de la Comptabilité (C.N.C), dont l'une des missions était d'engager une réforme du Plan Comptable National pour l'adapter à l'évolution de l'environnement économique, juridique et social de l'entreprise et à la normalisation comptable internationale.

Cette réforme a débouché sur le Système Comptable Financier (S.C.F) institué par la Loi 07-11 du 25 novembre 2007 et mis en application depuis le 1^{er} janvier 2010.

Parallèlement à la réforme du système comptable, les pouvoirs publics ont mis en place une nouvelle organisation de la profession d'expert comptable, de commissaire aux comptes et de comptable agréé visant sa modernisation pour la mettre au niveau des standards internationaux et encadrer la mise en place du nouveau référentiel comptable. Cette réorganisation a consacré le Conseil National de la Comptabilité comme organe investi des missions :

- de normalisation comptable,
- d'organisation et de suivi des professions comptables.

4. Organisation et fonctionnement du Conseil National de la Comptabilité (C.N.C)

Le Conseil National de la Comptabilité est présidé par le Ministre des Finances ou son représentant. Il est doté pour son fonctionnement d'un Secrétariat Général, dirigé par un Secrétaire Général. Le Secrétariat Général est chargé de la gestion des moyens du Conseil, du suivi des travaux et études réalisés dans le cadre de la normalisation comptable, ainsi que de l'organisation des professions comptables.

La composante du Conseil National de la Comptabilité, fixée par décret exécutif n°11-24 du 27 janvier 2011, comprend des membres formant l'Assemblée plénière du Conseil, représentant :

- divers ministères sectoriels et institutions,
- l'administration,
- les professionnels de la comptabilité.

Les membres du Conseil sont nommés par arrêté du Ministre des Finances. Le Conseil comprend aussi des commissions paritaires, et peut créer des comités et des groupes de travail chargés d'élaborer les projets d'avis, de recommandations et de décisions, qui sont soumis à l'assemblée plénière pour adoption.

5- Principales sources du droit comptable en Algérie

La loi 07-11 du 25/11/2007 portant Système Comptable Financier ainsi que les textes réglementaires pris pour son application (décrets exécutifs n° 08-156 du 26/05/2008 et n° 09-110 du 07/04/2009, arrêté du ministère des finances du 26/07/2008) constituent la source principale du droit comptable en Algérie en vigueur depuis le premier janvier 2010. A ces textes s'ajoutent les dispositions prévues par le code de commerce, la loi sur la profession d'expert-comptable, de commissaire aux comptes et de comptable agréé ainsi que les différentes dispositions fiscales et les réglementations spécifiques.

1ère PARTIE

CADRE GENERAL DU SYSTEME COMPTABLE FINANCIER

Chapitre 1

Cadre conceptuel du Système Comptable Financier

L'une des nouveautés apportées par le Système Comptable Financier est l'introduction d'un cadre conceptuel.

Ce cadre conceptuel, inspiré de celui des normes comptables internationales IAS/IFRS¹, appelé par l'IASB² «cadre pour la préparation et la présentation des états financiers», constitue un guide pour l'élaboration et le développement des normes comptables, leur interprétation et la sélection de la méthode comptable appropriée lorsque certaines transactions et autres événements ne sont pas traités par une norme ou une interprétation.

Les définitions des concepts, les principes et les règles édictées par le Système Comptable Financier permettent d'aider les utilisateurs à interpréter l'information contenue dans les états financiers et facilitent aux auditeurs la vérification de la conformité de cette information avec les normes.

Les dispositions relatives au cadre conceptuel du Système Comptable Financier, contenues dans la Loi 07-11 du 25 novembre 2007 et dans le décret exécutif 08-156 du 26 mai 2008, constituent la base pour la préparation et la présentation des états financiers. Elles définissent les états financiers, les principes et conventions comptables ainsi que les caractéristiques qualitatives de l'information financière.

Le cadre conceptuel qui concerne les entités entrant dans le champ d'application du Système Comptable Financier traite notamment :

- des états financiers à établir et à présenter,
- des principes et conventions comptables,
- des caractéristiques qualitatives de l'information financière,
- de la définition, de la comptabilisation et de l'évaluation des éléments des états financiers (actifs, passifs, capitaux propres, charges et produits).

Section 1.

États financiers

Les états financiers sont définis comme un ensemble de documents, préparés au moins une fois par an, qui ont pour objectif de présenter de manière fidèle la situation financière de l'entité, ses performances, l'évolution de ses capitaux propres et la situation de sa trésorerie.

Les états financiers comprennent :

- **un bilan** qui donne la situation financière à la fin des exercices N et N-1,
- **un compte de résultat** qui mesure la performance réalisée à la fin des exercices N et N-1,
- **un état de variation des capitaux propres** qui analyse les mouvements ayant affecté les rubriques constituant les capitaux propres au cours de l'exercice N et l'exercice N-1,

1. IAS: International Accounting Standards; IFRS: International Financial Reporting standards

2. IASB: International Accounting Standards Board

- **un tableau des flux de trésorerie** qui récapitule les mouvements de trésorerie et des équivalents de trésorerie au cours de la période N et N-1,
- **une annexe** qui comporte des informations comparatives sous forme narrative, descriptive et chiffrée tout en précisant les règles et méthodes comptables utilisées et fournissant des compléments d'information aux autres états financiers.

Les états financiers doivent être établis en monnaie nationale et fournir des informations permettant d'effectuer les comparaisons avec l'exercice précédent.

Les modèles d'états financiers prévus par le Système Comptable Financier et leur contenu sont donnés ci-dessous ; ils constituent des modèles de base comportant les informations minimales à produire mais qui doivent être adaptés à chaque entité afin de fournir des informations financières répondant aux besoins des utilisateurs en conformité à la législation et à la réglementation en vigueur.

Ces états financiers sont établis par toute personne physique ou morale astreinte à la tenue d'une comptabilité financière, et notamment (article 4 de la loi 07-11) :

- les sociétés soumises aux dispositions du code de commerce,
- les coopératives (agricoles, immobilières, etc.),
- les personnes physiques ou morales produisant des biens ou des services marchands ou non marchands (associations à but non lucratif) dans la mesure où elles exercent des activités économiques qui se fondent sur des actes répétitifs,
- et toutes autres personnes physiques ou morales qui y sont assujetties par voie légale ou réglementaire.

Sont par contre exclues du champ d'application du Système Comptable Financier les personnes morales soumises aux règles de la comptabilité publique.

Les petites entités sont autorisées à tenir une comptabilité simplifiée dite de trésorerie, si elles répondent aux critères de chiffre d'affaires et d'effectif par type d'activité (commerce, production, artisanat et prestations de services) fixées par l'arrêté du 26 juillet 2008 du Ministre chargé des finances. Elles établissent, dans ce cas, annuellement, les états suivants :

- une situation en fin d'exercice,
- un compte de résultat de l'exercice,
- un état de variation de la trésorerie au cours de l'exercice.

Les états financiers sont établis sous la responsabilité des dirigeants sociaux (conseil d'administration ou autre organe de direction) et arrêtés dans un délai maximum de quatre mois suivant la date de clôture de l'exercice (article 27 de la loi 07-11) et émis dans un délai de six mois suivant la date de clôture de l'exercice (cf. § 210.3 de l'arrêté du 26/07/2008).

Il faut souligner aussi que le Système Comptable Financier introduit un changement profond de la vision de l'entreprise et impacte l'ensemble de son système d'information. Sa maîtrise ne peut être assurée que par l'implication de toutes les fonctions : direction générale, structures internes d'inspection et de contrôle, directions opérationnelles, direction financière et autres structures telles que celles chargées du patrimoine, des ressources humaines, qui doivent s'adapter aux nouvelles méthodes de travail.

Les états financiers sont préparés sur la base d'hypothèses de base, de principes et de conventions comptables. L'information qu'ils présentent doit posséder certaines caractéristiques qualitatives pour qu'elle soit utile à la prise de décision.

Section 2.

Hypothèses de base, principes et conventions comptables et caractéristiques qualitatives de l'information financière

§ 1. Hypothèses de base, principes et conventions comptables

1- Hypothèses de base

Le cadre conceptuel précise que pour répondre à leur objectif, les états financiers doivent être préparés sur la base de deux hypothèses de base : la comptabilité d'engagement et la continuité d'exploitation.

1.1 La comptabilité d'engagement ou comptabilité des droits constatés signifie que les effets des transactions et autres événements sont enregistrés en comptabilité dès leur survenance et non pas quand intervient le paiement ou l'encaissement de trésorerie ou d'équivalents de trésorerie. Ils sont par ailleurs enregistrés dans les comptes et présentés dans les états financiers des exercices auxquels ils se rattachent.

1.2 La continuité d'exploitation signifie que les états financiers sont établis en présumant que l'entité poursuivra ses activités dans un avenir prévisible. La continuité d'exploitation est réputée vérifiée si aucun événement ou décision n'est survenue avant la date de publication des comptes qui rend probable, dans un avenir proche, la liquidation ou la cessation d'activité.

Lorsque les états financiers ne sont pas établis sur cette base, les incertitudes sur la continuité d'exploitation sont indiquées et justifiées et la base sur laquelle ils ont été arrêtés est précisée dans l'annexe.

2. Principes et conventions comptables

Le Système Comptable Financier énonce douze (12) principes et conventions comptables présentés ci-après :

2.1 Périodicité

Un exercice comptable a normalement une durée de douze mois couvrant l'année civile, mais une entité peut être autorisée à clôturer un exercice à une autre date que le 31 décembre si son activité est liée à un cycle d'exploitation ne correspondant pas à l'année civile.

Lorsque l'exercice est inférieur ou supérieur à 12 mois, notamment en cas de création ou de cessation de l'entité en cours d'année ou lorsque la date de clôture est modifiée, la durée retenue doit être précisée et justifiée dans l'annexe.

2.2 Indépendance des exercices

Le résultat de chaque exercice est indépendant de celui qui le précède et de celui qui le suit ; pour sa détermination, il convient donc de lui imputer les événements et opérations qui lui sont propres, et ceux-là seulement.

2.3 Convention de l'entité

L'entreprise est considérée comme étant une entité comptable autonome et distincte de ses propriétaires ; ses états financiers ne doivent prendre en compte que ses propres transactions, et non celles des propriétaires.

2.4 Convention de l'unité monétaire

L'unité de mesure unique des transactions et de l'information véhiculée par les états financiers est le dinar algérien.

Seuls les transactions et événements susceptibles d'être quantifiés monétairement sont comptabilisés. Les informations non quantifiables mais pouvant avoir une incidence financière doivent également être mentionnées dans l'annexe aux états financiers.

2.5 Importance relative

Les états financiers ne doivent mettre en évidence que les informations significatives. Une information est significative lorsque son omission ou son inexactitude peut influencer les décisions que prennent les utilisateurs sur la base des états financiers.

2.6 Prudence

L'article 14 du décret exécutif n° 08-156 du 26-05-2008 portant application des dispositions de la loi 07-11 du 25 novembre 2007 portant Système Comptable Financier dispose que "la comptabilité doit satisfaire au principe de prudence impliquant l'appréciation raisonnable des faits dans des conditions d'incertitude afin d'éviter le risque de transfert, sur l'avenir, d'incertitudes présentes susceptibles de grever le patrimoine ou le résultat de l'entité.

Les actifs et les produits ne doivent pas être surévalués, et les passifs et les charges ne doivent pas être sous-évalués.

L'appréciation de ce principe de prudence ne doit pas conduire à la création de réserves occultes ou de provisions excessives.

2.7 Permanence des méthodes

La cohérence et la comparabilité des informations comptables au cours des périodes successives impliquent une permanence dans l'application des règles et méthodes relatives à l'évaluation et à la comptabilisation des éléments ainsi qu'à la présentation des informations.

Toute exception à ce principe ne peut être justifiée que par la recherche d'une meilleure information ou par le changement de la réglementation.

2.8 Convention du coût historique

Les éléments d'actifs, de passifs, de produits et de charges sont enregistrés en comptabilité et présentés dans les états financiers au coût historique, c'est-à-dire sur la base de leur valeur à la date de leur constatation, sans tenir compte des effets des variations de prix ou d'évolution du pouvoir d'achat de la monnaie.

Par dérogation à cette convention, certains actifs et passifs particuliers tels que les actifs biologiques et les instruments financiers doivent être valorisés à leur juste valeur.

2.9 Intangibilité du bilan d'ouverture

Le bilan d'ouverture d'un exercice doit correspondre au bilan de clôture de l'exercice précédent.

Toutefois, il est dérogé à ce principe de droit comptable lors du premier passage au Système Comptable Financier dont l'impact induit par les retraitements est assimilé à un ajustement résultant d'un changement de méthodes comptables.

2.10 Prééminence de la réalité économique sur l'apparence juridique

Les opérations doivent être enregistrées en comptabilité et présentées dans les états financiers conformément à leur nature et à leur réalité économique et financière, sans s'en tenir à leur apparence juridique.

2.11 Non compensation

Les compensations entre éléments d'actifs et éléments de passif ou entre éléments de charges et éléments de produits ne sont pas autorisées, 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, de charges et de produits simultanément ou sur une base nette.

2.12 Image fidèle

L'information fournie dans les états financiers doit donner une image fidèle des transactions et autres événements afin de refléter la situation financière de l'entité. En d'autres termes, l'image

fidèle des états financiers doit traduire la connaissance que les dirigeants ont de la réalité et de l'importance relative des événements enregistrés. Ainsi, l'image fidèle est définie comme étant l'objectif auquel satisfont, par leur nature et leur qualité et dans le respect des règles comptables, les états financiers de l'entité qui sont en mesure de donner des informations pertinentes sur la situation financière et la performance ainsi que la variation de la situation financière.

§ 2 Caractéristiques qualitatives de l'information financière

Les caractéristiques qualitatives sont les attributs qui rendent utile pour les utilisateurs l'information fournie dans les états financiers et qui peut leur servir pour des prises de décisions. Ces caractéristiques sont :

1 la **pertinence** : une information est pertinente quand elle peut influencer les décisions économiques des utilisateurs en les aidant à évaluer les événements passés, présents ou futurs ou en confirmant ou corrigeant leurs évaluations passées.

2 l'**intelligibilité** : une information est intelligible quand elle est facilement compréhensible par tout utilisateur ayant une connaissance raisonnable des affaires et des activités économiques, de la comptabilité et ayant la volonté d'étudier l'information d'une façon raisonnablement diligente.

3 la **fiabilité** : une information est fiable quand elle est exempte d'erreurs ou de biais et de préjugés significatifs et que les utilisateurs peuvent lui faire confiance pour présenter une image fidèle de ce qu'elle est censée présenter ou de ce qu'on pourrait s'attendre raisonnablement à la voir représenter. Cela implique qu'elle doit être exhaustive.

4 la **comparabilité** : qualité de l'information lorsqu'elle est établie et présentée dans le respect de la permanence des méthodes et permet à son utilisateur de faire des comparaisons significatives dans le temps et entre entités.

Section 3.

Éléments constitutifs des états financiers : définitions, comptabilisations et règles d'évaluation

§1 Définitions

1 - Actifs

Les actifs sont constitués des ressources contrôlées par l'entité du fait d'événements passés et destinées à procurer à l'entité des avantages économiques futurs.

Le contrôle d'un actif correspond au pouvoir d'obtenir les avantages économiques futurs procurés par cet actif.

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.

2 - Passifs

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

Un passif doit être classé comme passif courant lorsque :

- il est attendu qu'il soit éteint dans le cadre du cycle normal d'exploitation,
- ou il doit être payé dans les douze mois qui suivent la date de clôture.

Tous les autres passifs doivent être classés en tant que passifs non courants.

3 - Capitaux propres

Les capitaux propres ou fonds propres ou capital financier correspondent à l'excédent des actifs de l'entité sur ses passifs courants et non courants tels que définis précédemment.

4 - Produits

Les produits d'un exercice correspondent aux accroissements d'avantages économiques survenus au cours de l'exercice, sous forme d'entrées ou d'augmentations d'actifs ou de diminutions de passifs. Les produits ont pour conséquence une augmentation des capitaux propres, autrement que par des augmentations provenant des apports des participants aux capitaux propres. Les produits peuvent comprendre également des reprises sur pertes de valeur et sur provisions.

5 - Charges

Les charges d'un exercice correspondent aux diminutions d'avantages économiques survenues au cours de l'exercice, sous forme de sortie ou de diminution d'actifs ou d'apparition de passifs. Les charges ont pour conséquence une diminution des capitaux propres autrement que par des distributions de résultats/dividendes aux participants aux capitaux propres. Les charges comprennent aussi les dotations aux amortissements, provisions et pertes de valeur.

6 - Chiffre d'affaires

Le chiffre d'affaires correspond aux ventes de marchandises et productions vendues de biens et services, évaluées sur la base du prix de vente hors taxes et réalisées par l'entité avec les clients dans le cadre de son activité normale et ordinaire.

Pour les entités non assujetties à la TVA ou assujetties sur une base forfaitaire, le chiffre d'affaires est évalué sur la base du prix de vente toutes taxes comprises.

7- Résultat net de l'exercice

Le résultat net de l'exercice est égal à la différence entre le total des produits et le total des charges de cet exercice. Il correspond à la variation des capitaux propres entre le début et la fin de l'exercice, hors opérations affectant directement les capitaux propres sans affecter les charges ou les produits.

Le résultat net correspond à un bénéfice en cas d'excédent des produits sur les charges et à un déficit dans le cas contraire.

§ 2 Règles générales de comptabilisation

La comptabilisation des opérations dans les catégories auxquelles elles se rattachent (actif, passif, charges ou produits) ne peut se faire qu'à deux conditions :

- s'il est probable que les avantages économiques liés aux éléments entrent ou sortent de l'entité,
- s'il existe un système de mesure ou d'évaluation fiable, permettant de les chiffrer.

La comptabilisation des opérations doit également tenir compte de deux critères : la définition de la catégorie à laquelle elles se rattachent et la primauté de leur réalité économique sur l'apparence juridique.

Les transactions concernant les actifs, les passifs, les capitaux propres, les produits et les charges doivent être enregistrées en comptabilité ; une absence de comptabilisation ne peut être justifiée ou corrigée par une information narrative ou chiffrée d'une autre nature, telle qu'une mention en annexe.

§ 3 Règles générales d'évaluation : les principales notions de coûts et de valeur

Le cadre conceptuel et l'arrêté portant règles d'évaluation et de comptabilisation prévoient la convention du coût historique comme règle générale d'évaluation et admet, sous certaines conditions et pour certains éléments prévus au décret exécutif n° 08/156 du 26 mai 2008 portant

application du Système Comptable Financier, d'autres règles d'évaluation (notamment la juste valeur). Les principales règles sont :

1. Coût historique : le coût historique désigne le montant de trésorerie payé ou la juste valeur de la contre partie donnée pour acquérir un actif à la date de son acquisition ou de sa production. Il désigne aussi le montant des produits reçus en échange de l'obligation ou le montant de trésorerie que l'on s'attend à verser pour éteindre le passif dans le cours normal de l'activité.

2. Coût actuel ou juste valeur : le coût actuel est le montant de trésorerie qu'il faut payer si le même actif ou un actif équivalent était acquis actuellement. C'est aussi le montant non actualisé de trésorerie qui serait nécessaire pour régler une obligation actuellement.

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.

3. Valeur de réalisation : c'est le montant de trésorerie qui pourrait être obtenu actuellement en vendant un actif lors d'une sortie volontaire.

4. Valeur actualisée : c'est l'estimation de la valeur actualisée des flux futurs de trésorerie dans le cours normal de l'activité.

5. Autres notions de coût et de valeur : elles sont utilisées dans certains cas et définies comme suit par le Système Comptable Financier :

- **Coût d'acquisition** : il est constitué du prix d'achat résultant de l'accord des parties à la date de la transaction, majoré des droits de douane et autres taxes fiscales non récupérables ainsi que des frais accessoires directement attribuables pour obtenir le contrôle de l'élément et sa mise en état d'utilisation. Les réductions commerciales et autres éléments similaires sont déduits pour obtenir le coût d'acquisition.
- **Coût de production** : c'est le coût d'acquisition des consommations de matières et de services utilisées pour la production, majoré des autres coûts engagés par l'entité au cours des opérations de production pour amener cet élément dans l'état et à l'endroit où il se trouve, c'est-à-dire les charges directes de production ainsi que les charges indirectes raisonnablement rattachables à sa production.
- **Coût amorti** : montant auquel un actif ou un passif financier a été évalué lors de sa comptabilisation initiale :
 - diminué des remboursements en principal ;
 - majoré ou diminué de l'amortissement cumulé de toute différence entre ce montant initial et le montant à l'échéance ;
 - et diminué éventuellement de toute réduction pour dépréciation (perte de valeur) ou non recouvrabilité.
- **Coûts (ou frais) du point de vente** : ce sont des commissions versées aux intermédiaires et aux négociants, montants prélevés par les agences réglementaires, les foires et les marchés ainsi que les droits et taxes de transfert. Les coûts du point de vente excluent les coûts de transport et les autres frais nécessaires à la mise des actifs sur le marché.
- **Valeur d'apport** : valeur servant de base au calcul de la rémunération des apporteurs.
- **Valeur d'utilité** : valeur actualisée des flux de trésorerie futurs estimés attendus de l'utilisation continue d'un actif et de sa sortie à la fin de sa durée d'utilité.
- **Valeur de marché** : montant qui peut être obtenu pour la vente d'un titre de placement sur un marché actif ou montant à payer pour son acquisition.
- **Valeur recouvrable** : valeur la plus élevée entre le prix de vente net d'un actif et sa valeur d'utilité.
- **Valeur résiduelle** : montant net qu'une entité s'attend à obtenir pour un actif à la fin de sa durée d'utilité après déduction des coûts de sortie attendus.
- **Valeur comptable** : montant pour lequel un actif est comptabilisé au bilan après déduction du cumul des amortissements et du cumul des pertes de valeur relatifs à cet actif.

Chapitre 2

Contenu et présentation des états financiers

Les états financiers que toute entité soumise au Système Comptable Financier doit produire au moins annuellement en référence à l'article 25 de la loi 07.11 sont :

- le bilan,
- le compte de résultat,
- l'état de variation des capitaux propres,
- le tableau des flux de trésorerie,
- l'annexe.

Les principales caractéristiques des états financiers sont :

- Une référence automatique à l'annexe prévue par une colonne intitulée "note",
- Une comparabilité avec l'exercice précédent prévue par une colonne intitulée "n-1"

Le Système Comptable Financier prévoit des modèles de base qui seront adaptés par chaque entité en fonction de ses spécificités afin de fournir des informations financières répondant à la réglementation (création de nouvelles rubriques ou sous-rubriques ou suppression de rubriques non significatives et non pertinentes au regard des utilisateurs des états financiers).

1. Contenu et présentation du bilan

Le bilan décrit séparément les éléments d'actif, les capitaux propres et les éléments de passif.

1.1 Éléments d'actif :

Les actifs sont constitués des ressources contrôlées par l'entité du fait d'événements passés et destinées à procurer à l'entité des avantages économiques futurs.

Le contrôle d'un actif correspond au pouvoir d'obtenir les avantages économiques futurs procurés par cet actif.

Les éléments d'actifs sont présentés au bilan en les reclassant en « Actifs non courants » ou en « Actifs courants ».

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.

1.2 Capitaux propres

Les capitaux propres ou capital financier correspondent à l'excédent des actifs de l'entité sur ses passifs courants et non courants tels que définis ci-dessous.

Ils sont constitués principalement par le capital émis, les réserves, les reports à nouveau, etc

1.3 Éléments du passif :

Les éléments de passif sont constitués des obligations actuelles de l'entité résultant d'événements passés et dont l'extinction devrait se traduire pour l'entité par une sortie de ressources représentatives d'avantages économiques. Ils comprennent notamment :

- les passifs non courants portant intérêt,
- les fournisseurs et autres crédateurs,
- les passifs d'impôt (en distinguant les impôts différés),
- les provisions pour charges et passifs assimilés (produits constatés d'avance),

- la trésorerie négative et les équivalents de trésorerie négative.

Dans le cas du bilan consolidé, l'actif et le passif comprennent respectivement :

- les participations comptabilisées selon la méthode de la mise en équivalence (actif),
- les intérêts minoritaires (passif).

Les éléments de passif sont présentés au bilan en les classant en « passifs non courants » ou en « passifs courants ».

Un passif est classé comme passif courant lorsque :

- il est attendu qu'il soit réglé dans le cadre du cycle normal d'exploitation,
- ou il doit être payé dans les douze mois qui suivent la date de clôture.

Tous les autres passifs sont classés en tant que passifs non courants.

1.4 Cas particulier

Le bilan des banques et des institutions financières assimilées regroupe les actifs et les passifs par nature et les présente dans un ordre décroissant de leur liquidité (actifs) et de leur exigibilité (passifs). En plus des informations mentionnées aux articles précédents et nonobstant les réglementations spécifiques relatives à ce secteur d'activité, il fait apparaître au minimum :

A l'actif

- la situation de trésorerie vis-à-vis de la banque centrale,
- les montants des bons du trésor et autres effets pouvant être mobilisés auprès de la banque centrale,
- les titres d'Etat et autres titres détenus à des fins de placement,
- les placements auprès d'autres banques, les prêts et avances accordés à d'autres banques,
- les autres placements monétaires,
- les titres de placement,
- etc. ...

Au passif,

- les dépôts reçus d'autres banques,
- les autres dépôts reçus du marché monétaire,
- les montants dus à d'autres déposants,
- les certificats de dépôts,
- les billets à ordre, lettres de change et autres passifs attestés par document,
- les autres fonds empruntés,
- etc. ...

2. Contenu et présentation du compte de résultats

2.1 Définitions

Le compte de résultat, prévu par les articles 25 de loi 07.11 et 32 du décret exécutif n° 08-156 du 26 mai 2008, est défini par l'article 34 de ce dernier comme étant « ...un état récapitulatif des charges et des produits réalisés par l'entité au cours de l'exercice. Il ne tient pas compte de la date d'encaissement ou de décaissement et fait apparaître, par différence, le résultat net de l'exercice ».

Il permet de déterminer, d'une part, le résultat des activités ordinaires (avant et après impôts) et celui des activités extraordinaires et, d'autre part, d'analyser le résultat des activités ordinaires selon ses principales composantes suivantes :

- Valeur ajoutée,
- Excédent brut d'exploitation,

- Résultat opérationnel,
- Résultat financier.

Produits

Les produits d'un exercice correspondent aux accroissements d'avantages économiques survenus au cours de l'exercice, sous forme d'entrées ou d'augmentations d'actifs ou de diminutions de passifs. Les produits ont pour conséquence une augmentation des capitaux propres. Les produits peuvent comprendre également des reprises sur pertes de valeur et sur provisions.

Charges

Les charges d'un exercice correspondent aux diminutions d'avantages économiques survenues au cours de l'exercice, sous forme de sortie ou de diminution d'actifs ou d'apparition de passifs. Les charges ont pour conséquence une diminution des capitaux propres. Les charges comprennent aussi les dotations aux amortissements, provisions et pertes de valeur.

2.2 Distinction entre compte de résultat par fonction et compte de résultat par nature

Le contenu et le modèle de présentation du compte de résultat sont fixés par l'arrêté du 26 juillet 2008 du Ministère des Finances.

Dans le compte de résultat par nature, les produits et les charges sont classés par catégorie et par compte, suivant modèle 1 ci-après.

Les entités ont également la possibilité de présenter dans l'annexe un compte de résultat par fonction, suivant modèle 2 ci-dessous. Celui-ci classe les produits et les charges selon leur destination (fonctions).

La ventilation par fonction est opérée selon les spécificités et les besoins propres à chaque entité. Elle permet de calculer notamment la marge brute.

Les regroupements de charges rencontrés le plus fréquemment sont les suivants :

- regroupement par fonction économique ou par activité, par exemple : achats, production, distribution, administration ;
- regroupement par moyen d'exploitation, par exemple : magasin, usine, bureau ;
- regroupement par produits ou services, par exemple : chantiers ou types de chantiers
- regroupement par centre de coût, de profit ;
- regroupement par zone géographique ;
- regroupement par centre de responsabilité, par exemple : direction générale, administration, direction commerciale, service études, service technique.

Dans la pratique, un système de comptabilité analytique simple ou même un simple tableau de répartition pour les petites entreprises permet de passer d'une classification par nature à une classification par fonction et vice versa.

Compte tenu de l'obligation de faire apparaître dans le compte de résultat ou dans l'annexe aux états financiers des informations concernant le montant de certaines charges par nature, le suivi des comptes de charge par fonction est le plus souvent effectué par une méthode de codification multiple : chaque charge fait l'objet, lors de son enregistrement en comptabilité, d'une double imputation sur la base d'une codification par nature selon la nomenclature imposée d'une part, et d'une codification par fonction selon la nomenclature spécifique à l'entité d'autre part.

La colonne « note » figurant sur chaque état financier permet d'indiquer face à chaque rubrique le renvoi aux notes explicatives figurant éventuellement dans l'annexe.

Dans ces deux modèles de présentation, le compte de résultat indique les chiffres de l'exercice et ceux de l'exercice précédent (article 29 de la loi 07-11 du 25 novembre 2007).

2.3 Informations à présenter au compte de résultat

Les informations minimales présentées au compte de résultat sont les suivantes (§ 230-2 de l'arrêté du 26 juillet 2008) :

- 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,
- Produits financiers et charges financières,
- Charges de personnel,
- Impôts, taxes et versements assimilés,
- Dotations aux amortissements et pertes de valeur concernant les immobilisations corporelles,
- Dotations aux amortissements et pertes de valeur concernant les immobilisations incorporelles,
- Résultat des activités ordinaires,
- Éléments extraordinaires (produits et charges),
- Résultat net de la période avant distribution,
- Pour les sociétés par actions, résultat net par action

Dans le cas du compte de résultat consolidé doivent figurer :

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

En complément du compte de résultat, les informations suivantes sont à présenter dans l'annexe :

- Une analyse des produits des activités ordinaires,
- Pour les sociétés par actions, le montant des dividendes par action votés ou proposés et le résultat net par action,
- Une description des produits et charges résultant de l'activité ordinaire mais nécessitant, du fait de leur importance ou de leur nature, d'être mis en évidence pour expliquer les performances de l'entité pour la période.

Exemples :

- Perte de valeur exceptionnelle de stocks,
- Abandon partiel d'activité,
- Cession d'immobilisation,
- Coût de restructuration,
- Etc...

Le compte de résultat des banques et des institutions financières assimilées regroupe les produits et charges par nature et indique les montants des principaux types de produits et de charges. Nonobstant la réglementation spécifique à ce secteur d'activité, le compte de résultat ou l'annexe de ces entités présente :

- les produits d'intérêts et assimilés,
- les charges d'intérêts et assimilées,
- les dividendes reçus,
- les honoraires et les commissions perçus,
- les honoraires et les commissions versés,
- les produits nets résultant de la cession de titres, par catégorie de titres,
- les charges et produits relatifs aux opérations de change,
- les autres produits d'exploitation,

- les pertes sur prêts et avances accordées et non récupérables,
- les charges générales d'exploitation : services, frais de personnel, impôts et taxes, et autres charges d'exploitation,
- les dotations aux amortissements et pertes de valeurs sur immobilisations,
- les dotations aux provisions et pertes de valeurs sur créances.

3 - Contenu et présentation du tableau des flux de trésorerie (T.F.T)

Le tableau des flux de trésorerie a pour but d'apporter aux utilisateurs des états financiers une base d'évaluation de la capacité de l'entité à générer de la trésorerie et des équivalents de trésorerie, ainsi que des informations sur l'utilisation de ces flux de trésorerie (§ 240-1 de l'arrêté du 26 juillet 2008).

3.1 - Finalité du tableau des flux de trésorerie

Le Tableau des flux de trésorerie synthétise l'ensemble des flux de trésorerie d'une entité pour un exercice donné ; il explique comment les ressources ont été générées et comment elles ont été utilisées.

Les informations relatives aux flux de trésorerie permettent d'apprécier la capacité de l'entité à dégager de la trésorerie et des équivalents de trésorerie et offrent aux utilisateurs des éclairages dans l'élaboration de plans de trésorerie et plans de développement d'entités économiques.

3.2 La notion de flux de trésorerie

Les flux de trésorerie sont constitués par les entrées et les sorties de disponibilités intervenues pendant l'exercice. Les disponibilités correspondent (§ 240-4 de l'arrêté du 26 juillet 2008) :

- aux liquidités, qui comprennent les fonds en caisse et les dépôts à vue (y compris les découverts bancaires remboursables à la demande et autres facilités de caisse) ;
- aux quasi-liquidités détenues afin de satisfaire les engagements à court terme (placements à court terme très liquides facilement convertibles en liquidités et soumis à un risque négligeable de changement de valeur).

Les flux de trésorerie suivants peuvent être présentés pour un montant net (§ 240-5 de l'arrêté du 26 juillet 2008) :

- Les liquidités ou quasi-liquidités détenues pour le compte des clients (entrées et sorties de trésorerie pour le compte des clients lorsque les flux de trésorerie découlent des activités du client et non de celles de l'entité, exemple les loyers reversés aux propriétaires de biens, après avoir été collectés pour leur compte),
- Les éléments dont le rythme de rotation est rapide, les montants élevés et les échéances courtes.

3.3 Rappel de quelques définitions

- **La trésorerie** : elle comprend les fonds en caisse et les dépôts à vue (y compris les découverts bancaires remboursables à la demande et autres facilités de caisse)

- **Les équivalents de trésorerie** : ce sont des placements à court terme (échéances inférieures à trois mois), très liquides, qui sont facilement convertibles en un montant connu de trésorerie et qui sont soumis à un risque négligeable de changement de valeur.

- **Les activités opérationnelles** : elles représentent les principales activités génératrices de produits de l'entité et toutes les autres activités qui ne sont pas des activités d'investissement ou de financement.

- **Les activités d'investissement** : ce sont les acquisitions et les sorties d'actifs à long terme, et les autres placements qui ne sont pas inclus dans les équivalents de trésorerie.

- **Les activités de financement** : ce sont les activités qui résultent des changements dans l'importance et la composition des capitaux propres et des emprunts de l'entité.

- **Les flux de trésorerie** : ce sont les entrées et sorties de trésorerie et d'équivalents de trésorerie. Ils ne comprennent pas les mouvements entre postes de trésorerie ou d'équivalents de trésorerie.

3.4 Classification des flux de trésorerie

Les flux de trésorerie et des équivalents de trésorerie sont présentés selon leur origine et destination et sont classés en :

- (1) Flux générés par les activités opérationnelles (activités qui génèrent des produits et autres activités non liées à l'investissement et au financement) ;
- (2) Flux générés par les activités d'investissement (décaissements sur acquisitions et encaissements sur cessions d'actifs à long terme...);
- (3) Flux générés par les activités de financement (activités ayant pour conséquence de modifier la taille et la structure des fonds propres ou des emprunts) ;

La variation (augmentation ou diminution) de la trésorerie au cours d'un exercice est obtenue par la somme (1) + (2) + (3).

Cette somme doit être la même que celle obtenue par la différence entre le solde de la trésorerie et des équivalents de trésorerie de fin d'exercice et celui du début de d'exercice (ou période).

Les flux de trésorerie sont présentés soit par la méthode directe soit par la méthode indirecte.

(4) - Flux de trésorerie liés aux éléments extraordinaires

Éléments extraordinaires : il s'agit d'événements relevant de cas de force majeure. A ne pas confondre avec les éléments exceptionnels. A noter que cette notion tend à disparaître dans les normes internationales.

Les flux de trésorerie liés aux éléments extraordinaires doivent être présentés séparément dans le tableau des flux de trésorerie pour le montant de la rentrée ou de la sortie de fonds.

Le classement des flux de trésorerie liés aux éléments extraordinaires peut différer selon la nature du poste. Si le poste a trait à une opération liée aux éléments d'actif à long terme, le mouvement de trésorerie sera présenté dans les activités d'investissement ; exemple : dédommagement reçu à la suite d'une expropriation. Si le poste a trait à une opération liée aux activités opérationnelles, le flux de trésorerie sera présenté dans les activités opérationnelles.

3.5 Modèles de présentation du tableau des flux de trésorerie

Il existe deux modèles de tableaux de présentation des flux de trésorerie ; les deux tableaux retiennent les mêmes flux fondamentaux ; le contenu et le modèle de présentation du tableau de flux de trésorerie sont fixés par l'arrêté du 26 juillet 2008 - cf. modèles ci-après.

Flux de trésorerie des activités opérationnelles

Les flux de trésorerie provenant des activités opérationnelles sont présentés soit par la méthode directe soit par la méthode indirecte :

La méthode directe, recommandée par le Système Comptable Financier, regroupe les flux de trésorerie en différentes catégorie d'encaissements et de décaissements. Elle consiste à :

- présenter les entrées et les sorties de trésorerie en distinguant sur des lignes séparées les principales rubriques (clients, fournisseurs, personnel, impôts...) afin de dégager le flux de trésorerie ;
- rapprocher ce flux de trésorerie du résultat avant impôt de la période considérée.

a) Méthode directe

<i>Flux de trésorerie provenant des activités opérationnelles :</i>	Note	N	N-1
Encaissement reçus des clients		(+)	
Sommes versées aux fournisseurs et au personnel		(-)	
Intérêts et autres frais financiers payés		(-)	
Impôts sur les résultats payés		(-)	
Autres encaissements (indemnité d'assurance..)		(+)	
Autres décaissements d'exploitation		(-)	
<i>Flux de trésorerie net provenant des activités opérationnelles</i>		(+) ou (-)	

Nb : pour les flux provenant des activités d'investissements et de financement se reporter à la méthode indirecte ci-après

b) Méthode indirecte

La méthode indirecte part du résultat net pour arriver à la variation de la trésorerie provenant des activités opérationnelles

Selon cette méthode, le résultat net est corrigé :

- des opérations n'ayant pas un caractère monétaire (dotations et reprises d'amortissements et de provision, différences de changes non réalisées...);
- de tout report ou régularisation d'encaissements ou de décaissements passés ou futurs liés aux activités opérationnelles (variation des comptes clients et fournisseurs et des comptes de régularisation principalement);
- des charges et produits relatifs à des opérations d'investissement ou de financement.

i) Les flux de trésorerie provenant des activités opérationnelles

<i>Flux de trésorerie provenant des activités opérationnelles</i>	Note	N	N-1
Résultat net de l'exercice		(+) ou (-)	
Ajustements pour :			
• Amortissements et provisions		(+)	
• Reprise d'amortissement et provisions		(-)	
• Variation des impôts différés		(+) ou (-)	
• Variation des stocks		(+) ou (-)	
• Variation des clients et autres créances		(+) ou (-)	
• Variation des fournisseurs et autres dettes		(+) ou (-)	
• Plus ou moins values de cession, nettes d'impôts		(+) ou (-)	
<i>Flux de trésorerie générés par les activités opérationnelles (A)</i>		(+) ou (-)	

ii) Les flux de trésorerie provenant des activités d'investissement

Les catégories de flux d'investissement doivent être présentées séparément, à savoir :

<i>Flux de trésorerie provenant des activités d'investissement</i>	Note	N	N-1
Décaissements sur acquisitions d'immobilisations corporelles ou incorporelles		(-)	
Encaissements sur cessions d'immobilisations corporelles ou incorporelles		(+)	
Décaissements sur acquisitions d'immobilisations financières		(-)	
Encaissements sur cessions d'immobilisations financières		(+)	
Intérêts encaissés sur placements financiers DAT, obligations		(+)	
Dividendes et quote-part de résultats reçus		(+)	
<i>Flux de trésorerie net provenant des activités d'investissement (B)</i>		(+) ou (-)	

iii) Les flux de trésorerie provenant des activités de financement

	Note	N	N-1
<i>Flux de trésorerie provenant des opérations de financement</i>		(+)	
Encaissement suite à l'émission d'actions		(-)	
Dividendes et autres distributions effectués		(+)	
Encaissement provenant d'emprunt		(-)	
Remboursements d'emprunts		(+) ou (-)	
<i>Flux de trésorerie liés aux opérations de financement (C)</i>			

Exemple : soient les données annexes suivantes (annexes 1.1 et 1.2) :

Annexe 1.1 : Le grand livre "Caisse" fait ressortir sur l'exercice N les mouvements suivants

Date	N°	Libellé	Mouvements de la période		Soldes fin de période	
			Débit	Crédit	Débit	Crédit
01/01		Solde d'ouverture	25		25	
31/01	01	Encaissements reçus des clients	210		235	
28/02	02	Avances données au personnel		45	190	
31/12	03	Encaissements reçus des clients	35		225	
31/12	04	Règlements fournisseurs		104	121	
31/12	05	Règlement G50 du mois d'octobre		118	3	

Annexe 1.2 : Le grand livre "Banque" fait ressortir sur l'exercice N les mouvements suivants

Date	N°	Libellé	Mouvements de la période		Soldes fin de période	
			Débit	Crédit	Débit	Crédit
01/01		Solde d'ouverture	125		125	
10/01	01	frais financiers		4	121	
15/01	02	Règlement G50 mois décembre N-1		103	18	
20/01	03	Encaissements reçus des clients	3 360		3 378	
25/01	04	Règlement acquisition immobilisation corporelle		150	3 228	
25/01	05	Règlement acquisition immobilisation financière		50	3 178	
25/01	06	Règlement déclaration CNAS		480	2 698	
30/01	07	Règlement acquisition immobilisation incorporelle		40	2 658	
31/01	08	Règlement salaires du personnel		510	2 148	
01/02	09	Encaissements suite à l'émission d'actions	250		2 398	
05/02	10	Règlement fournisseurs		2 250	148	
15/02	11	Règlement G50 du mois de janvier		100	48	
15/03	12	Encaissements reçus des clients	1 250		1 298	
16/03	13	Encaissement sur cessions d'immobilisation finan.	20		1 318	
18/03	14	Règlement G50 du mois de février		100	1 218	
31/03	15	Règlement salaires du personnel		542	676	
16/04	16	Règlement G50 du mois de mars		107	569	
20/04	17	Règlement déclaration CNAS		490	79	
28/04	18	Encaissements reçus des clients	9 040		9 119	
28/04	19	Frais financiers (intérêts)		260	8 859	
28/04	20	Règlement salaires du personnel		525	8 334	
05/05	21	Règlement fournisseurs		4 300	4 034	
15/05	22	Règlement G50 du mois d'avril		101	3 933	
25/05	23	Règlement salaires du personnel		550	3 383	
15/06	24	Règlement G50 du mois de mai		106	3 277	
26/06	25	Règlement salaires du personnel		600	2 677	
16/07	26	Règlement G50 du mois de juin		105	2 572	
20/07	27	Règlement déclaration CNAS		550	2 022	
25/07	28	Règlement salaires du personnel		580	1 442	
20/08	29	Règlement G50 du mois de juillet		100	1 342	
28/08	30	Règlement salaires du personnel		600	742	
18/09	31	Règlement G50 du mois d'août		100	642	
29/09	32	Règlement salaires du personnel		620	22	
30/09	33	Encaissements reçus des clients	2 315		2 337	
15/10	34	Règlement G50 du mois de septembre		105	2 232	
20/10	35	Règlement déclaration CNAS		460	1 772	
28/10	36	Règlement salaires du personnel		580	1 192	
20/11	37	Encaissement indemnité assurance	180		1 372	
25/11	38	Règlement salaires du personnel		620	752	
18/12	39	Règlement G50 du mois de novembre		105	647	
29/12	40	Règlement salaires du personnel		580	67	
30/12	41	Encaissement reçus des clients	2 290		2 357	
31/12	42	Règlement fournisseurs		864	1 493	
31/12	43	Intérêts sur placement financiers DAT	75		1 568	
31/12	44	Dividendes (quote-part de résultat reçu)	250		1 818	
31/12	45	Dividendes et autres distribution effectués		700	1 118	
31/12	46	Encaissement provenant d'emprunt	256		1 374	
31/12	47	Remboursement emprunts		66	1 308	

Solution : Établissement du tableau des flux de trésorerie

⇒ **Tableau des flux de trésorerie selon la méthode directe**

	Note	N	N-1
Flux de trésorerie provenant des activités opérationnelles :			
Encaissements reçus des clients		18 500	
Sommes versées aux fournisseurs et au personnel		-13 870	
Décaissements dettes sociales		-1 980	
Intérêts et autres frais financiers payés		-264	
Décaissements dettes fiscales		-1 250	
Encaissement indemnité d'assurance		180	
Flux de trésorerie net provenant des activités opérationnelles (A)		1 316	
Flux de trésorerie provenant des activités d'investissement			
Décaissements sur acquisitions d'immobilisations corporelles/incorp		-190	
Décaissements sur acquisitions d'immobilisations financières		-50	
Encaissements sur cessions d'immobilisations financières		20	
Intérêts encaissés sur placements financiers DAT, obligations		75	
Dividendes et quote-part de résultats reçus		250	
Flux de trésorerie net provenant des activités d'investissement (B)		105	
Flux de trésorerie provenant des activités de financement			
Encaissements suite à l'émission d'actions		250	
Dividendes et autres distributions effectués		- 700	
Encaissements provenant d'emprunts		256	
Remboursements emprunt		- 66	
Flux de trésorerie net provenant des activités de financement (C)		-260	
Incidences des variations des taux de change sur liquidités et quasi-liquidités			
Variation de trésorerie de la période (A+B+C)		1 161	
Trésorerie et équivalents de trésorerie à l'ouverture de l'exercice		150	
Trésorerie et équivalents de trésorerie à la clôture de l'exercice		1 311	
Variation de trésorerie de la période		1 161	
Rapprochement avec le résultat comptable			

⇒ **Tableau des flux de trésorerie selon la méthode indirecte :**

La méthode indirecte consiste à ajuster le résultat net de l'exercice en tenant compte :

- Des effets des transactions sans influence sur la trésorerie (dotations aux amortissements et aux provisions, variations clients, variations stocks, variations fournisseurs...);
- Des décalages ou des régularisations (impôts différés);
- Des flux de trésorerie liés aux activités d'investissement ou de financement (plus ou moins values de cession), ces flux étant présentés distinctement.

Annexe 2**Bilan au 31/12/N**

Désignation	N	N-1	Désignation	N	N-1
Immobilisations corpor. & incorpor	15 855	15 480	Capital	19 200	19 200
Immobilisations financières	9 300	9 320	Réserves	2 040	2 040
Impôts différés actif	1 500	1 500	Résultat net	566	300
Stocks	2 500	3 000	Emprunts	6 000	5 810
Clients	4 690	4 500	Impôts différés passif	305	-
Autres débiteurs	900	650	Fournisseurs et comptes rattachés	5 700	4 000
Autres actifs courants	655	600	Impôts	2 000	2 650
Disponibilités	1 311	150	Autres dettes	900	1 200
Total	36 711	35 200	Total	36 711	35 200

Annexe 3

Le compte de résultats fait apparaître, entre autres, les données suivantes :

681 Dotations aux amortissements et aux provisions et pertes de valeurs pour :	1 000
781 Reprises sur pertes de valeurs et provisions pour :	- 900
752 Plus-values sur sorties d'actifs immobilisés non financiers pour :	- 200
693 Imposition différée passif pour :	- 305

Solution :

⇒ **Tableau des flux de trésorerie selon la méthode indirecte**

Désignation	Note	Exercice N	Exercice N-1
Flux de trésorerie provenant des activités opérationnelles			
Résultat net de l'exercice		566	
Ajustements pour :			
• Amortissements et provisions		1 000	
• Reprise d'amortissement et provisions		900	
• Variation des impôts différés		- 305	
• Variation des stocks		500	
• Variation des clients et autres créances		- 495	
• Variation des fournisseurs et autres dettes		750	
• Plus ou moins values de cession, nettes d'impôts		200	
Flux de trésorerie générés par les activités opérationnelles (A)		1 316	
Flux de trésorerie provenant des opérations d'investissement			
Décaissements sur acquisition d'immobilisations corporelles ou incorpor		- 190	
Décaissements sur acquisition d'immobilisations financières		- 50	
Encaissements sur cessions d'immobilisations financières		20	
Intérêts encaissés sur placements financiers DAT		75	
Dividendes et quote-part de résultats reçu		250	
Incidence des variations de périmètre de consolidation (1)			
Flux de trésorerie liés aux opérations d'investissement (B)		105	
Flux de trésorerie provenant des opérations de financement			
Encaissement suite à l'émission d'actions		250	
Dividendes et autres distributions effectués		- 700	
Encaissement provenant d'emprunt		256	
Remboursements d'emprunts		- 66	
Flux de trésorerie liés aux opérations de financement (C)		-260	
Variation de trésorerie de la période (A+B+C)		1 161	
Trésorerie d'ouverture		150	
Trésorerie de clôture		1 311	
Incidence des variations de cours des devises (1)			
Variation de trésorerie		1 161	

Equivalents de trésorerie

En règle générale, les équivalents de trésorerie sont détenus par l'entité dans le but de faire face aux engagements de trésorerie à court terme plutôt que pour un placement ou d'autres besoins.

Un placement est considéré comme un équivalent de trésorerie, lorsqu'il :

- est facilement convertible en un montant de trésorerie connu et être soumis à un risque négligeable de variation de valeur,

- a une échéance rapprochée, par exemple inférieure ou égale à trois mois à partir de la date d'acquisition.

Mouvements de trésorerie en monnaies étrangères

Les mouvements de trésorerie découlant de transactions en monnaies étrangères doivent être enregistrés dans la monnaie locale de l'entité par application aux montants en monnaies étrangères du cours de change entre la monnaie locale et les monnaies étrangères à la date des mouvements de trésorerie.

L'effet des variations des cours de change sur la trésorerie ou les équivalents de trésorerie détenus ou dus en monnaies étrangères est présenté dans le tableau des flux de trésorerie de façon à permettre le rapprochement de la trésorerie et des équivalents de trésorerie à l'ouverture et à la clôture de l'exercice.

Intérêts

Les flux de trésorerie provenant des intérêts versés sont à classer dans les activités opérationnelles.

Les intérêts encaissés sur placements financiers sont à classer dans les activités d'investissement.

Les intérêts versés et les intérêts reçus sont habituellement classés en flux de trésorerie opérationnelle par une institution financière.

Dividendes

Les dividendes et quote-part de résultats reçus sont à classer dans les activités d'investissement.

Les dividendes et autres distributions effectués sont à classer dans les activités de financement.

Les dividendes reçus sont habituellement classés en flux de trésorerie opérationnelle par une institution financière.

Les impôts sur le résultat

S'ils ne sont pas rattachés aux activités de financement et d'investissement, les flux de trésorerie provenant des impôts sur le résultat doivent être présentés séparément et classés comme des flux opérationnels de trésorerie.

Acquisitions et cessions de filiales

L'ensemble des flux de trésorerie provenant des acquisitions et cessions de filiales doivent être présentés séparément et classés dans les activités d'investissement.

Autres informations à fournir

L'entité doit indiquer :

- les commentaires sur les soldes de trésorerie et des équivalents de trésorerie qu'elle détient et qui ne sont pas disponibles pour l'entité,
- le montant des facilités de crédit non utilisées qui pourraient être disponibles pour les activités opérationnelles futures et pour le règlement d'engagements relatifs à des dépenses en capital, en indiquant toutes limitations à l'utilisation de ces facilités,

4. Contenu et présentation de l'état de variation des capitaux propres

4.1 Définition

L'état de variation des capitaux propres donne une analyse des mouvements ayant affecté chacune des rubriques constituant les capitaux propres de l'entité au cours de l'exercice.

4.2 Contenu de l'état de variation des capitaux propres

Les informations minimales à présenter dans cet état concernent les mouvements liés :

- au résultat net de l'exercice,
- aux changements de méthodes comptables dont l'impact est directement enregistré en capitaux propres,
- aux autres produits et charges enregistrés directement dans les capitaux propres (non intégrés dans le compte des résultats) dans le cadre de correction d'erreurs significatives,
- aux opérations en capital (augmentation, diminution, remboursement...),
- aux distributions de résultat et affectations décidées au cours de l'exercice,
- aux réévaluations des immobilisations

4.3 Modèle de présentation de l'état de variation des capitaux propres

Le contenu et le modèle de présentation de l'état de variation des capitaux propres sont fixés par l'arrêté du 26 juillet 2008 du ministère des finances (cf. modèle ci-dessous).

5. Contenu et présentation de l'annexe aux états financiers

5.1 Définition et portée de l'annexe

L'annexe aux états financiers comporte des informations qui présentent un caractère significatif ou qui sont utiles pour la compréhension des opérations figurant sur les états financiers.

Les notes annexes aux états financiers font l'objet d'une présentation organisée. Chacun des postes du bilan, du compte de résultat, du tableau des flux de trésorerie et du tableau de variation des capitaux propres renvoie à l'information correspondante dans les notes annexes.

Si des événements se produisent après la date de clôture de l'exercice et n'affectent pas la situation de l'actif et du passif pour la période précédant la clôture, aucun ajustement n'est nécessaire. Cependant, ces événements font l'objet d'une information dans l'annexe s'ils sont d'une importance telle que leur omission pourrait affecter les décisions prises par les utilisateurs des états financiers.

L'information précise alors :

- la nature de l'événement,
- l'estimation de l'impact financier ou les raisons pour lesquelles l'impact financier ne peut pas être estimé.

Les entités faisant appel public à l'épargne fournissent les informations spécifiques nécessaires aux utilisateurs des états financiers pour :

- comprendre les performances passées,
- évaluer les risques et la rentabilité de l'entité.

Dans ce cadre, elles fournissent en particulier sur la base de leurs états financiers consolidés des informations concernant :

- les différents types de produits et services relevant de leur activité,
- les différentes zones géographiques où elles opèrent.

5.2 Contenu de l'annexe aux états financiers

Le modèle et le contenu de l'annexe des états financiers sont fixés au chapitre VIII de l'arrêté du 26 juillet 2008 du ministère des finances qui précise notamment que :

- les éléments d'information chiffrés de l'annexe sont établis selon les mêmes principes et dans les mêmes conditions que ceux figurant sur les autres documents constituant les états financiers,
- une inscription dans l'annexe ne peut, cependant, en aucun cas se substituer à une inscription dans un des autres documents des états financiers.

- L'annexe des états financiers 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 est précisée, et toute dérogation est expliquée et justifiée),
- 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, les co-entreprises, les filiales ou la 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.

6. Etats intermédiaires

Les entités amenées à publier des états financiers intermédiaires sont tenues de respecter pour l'établissement de ces états la même présentation, éventuellement sous forme abrégée, le même contenu et les mêmes méthodes comptables que ceux prévus pour les états financiers de fin d'exercice.

7. Contenu et présentation des états financiers des petites entités

Les états financiers annuels qui doivent être établis par les entités soumises à une comptabilité simplifiée sont constitués d'une **situation de fin d'exercice, d'un compte de résultat de l'exercice et d'un état de variation de l'avoir net relatif à l'exercice** (ces deux derniers états pouvant être présentés en un seul tableau).

Ces états financiers sont présentés et comportent au minimum les rubriques figurant sur les modèles annexés.

8. Modèles d'états financiers

Le contenu et le modèle de présentation des états financiers, fixés par l'arrêté du 26 juillet 2008 du ministère des finances, sont donnés ci-après :

BILAN ACTIF (présentation)

Exercice clos le

	Note	N	N	N	N - 1
ACTIF		Brut	Amort-Prov, pertes de val	Net	Net
<u>ACTIFS NON COURANTS</u>					
Ecart d'acquisition – goodwill positif ou négatif					
Immobilisations incorporelles					
Immobilisations corporelles					
Terrains					
Bâtiments					
Autres immobilisations corporelles					
Immobilisations en concession					
Immobilisations en cours					
Immobilisations financières					
Titres mis en équivalence					
Autres participations et créances rattachées					
Autres titres immobilisés					
Prêts et autres actifs financiers non courants					
Impôts différés actif					
<u>TOTAL ACTIF NON COURANT</u>					
<u>ACTIF COURANT</u>					
Stocks et encours					
Créances et emplois assimilés					
Clients					
Autres débiteurs					
Impôts et assimilés					
Autres créances et emplois assimilés					
Disponibilités et assimilés					
Placements et autres actifs financiers courants					
Trésorerie					
<u>TOTAL ACTIF COURANT</u>					
<u>TOTAL GENERAL ACTIF</u>					

BILAN ACTIF (contenu des rubriques)

Exercice clos le

ACTIF	N Brut	N Amort./Prov.
ACTIF IMMOBILISE (NON COURANT)		
Ecart d'acquisition (ou goodwill)	207	2807, 2907
Immobilisations incorporelles	20 (hors 207)	280 (hors 2807 290(hors 2907)
Immobilisations corporelles	21 / 22 (hors 229)	281,282,291, 292
Immobilisations en cours	23	293
Immobilisations financières		
Titres mis en équivalence – entreprises associées	265	
Autres participations et créances rattachées	26 (hors 265&269)	
Autres titres immobilisés	271/272/273	
Prêts et autres actifs financiers non courants	274/275/276	
TOTAL ACTIF NON COURANT		
ACTIF COURANT		
Stocks et en cours	30 à 38	39
Créances et emplois assimilés		
Clients	41 (hors 419)	491
Autres débiteurs	409, Débit[42,43,44(hors 444à448), 45,46,486,489]	495, 496
Impôts	444, 445, 447	
Autres actifs courants	Débit 48 (hors 486-489)	
Disponibilités et assimilés		
Placements et autres actifs financiers courants	50 (hors 509)	
Trésorerie	519 & autres Débit 51/ débit 52 /, 53, 54	59
TOTAL ACTIF COURANT		
TOTAL GENERAL ACTIF		

BILAN PASSIF (présentation)

Exercice clos le

PASSIF	Note	N	N - 1
CAPITAUX PROPRES			
Capital émis			
Capital non appelé			
Primes et réserves / (Réserves consolidées(1))			
Ecart de réévaluation			
Ecart d'équivalence (1)			
Résultat net / (Résultat net part du groupe (1))			
Autres capitaux propres – Report à nouveau			
Part de la société consolidante (1)			
Part des minoritaires (1)			
TOTAL I			
PASSIFS NON-COURANTS			
Emprunts et dettes financières			
Impôts (différés et provisionnés)			
Autres dettes non courantes			
Provisions et produits constatés d'avance			
TOTAL PASSIFS NON COURANTS II			
PASSIFS COURANTS			
Fournisseurs et comptes rattachés			
Impôts			
Autres dettes			
Trésorerie Passif			
TOTAL PASSIFS COURANTS III			
TOTAL GENERAL PASSIF			

(1) à utiliser uniquement pour la présentation d'états financiers consolidés

BILAN PASSIF (contenu des rubriques)

Exercice clos le

PASSIF	Note	N	N - 1
CAPITAUX PROPRES			
Capital émis (ou compte de l'exploitant)		101 & 108	
Capital non appelé		109	
Primes et réserves / (Réserves consolidées (1))		104 & 106	
Ecarts de réévaluation		105	
Ecarts d'équivalence (1)		107	
Résultat net / (Résultat net part du groupe (1))		12	
Autres capitaux propres - Report à nouveau		11	
Part de la société consolidante (I)			
Part des minoritaires (I)			
TOTAL I			
PASSIFS NON-COURANTS			
Emprunts et dettes financières		16 & 17	
Impôts (différés et provisionnés)		134 & 155	
Autres dettes non courantes		229	
Provisions et produits constatés d'avance		15 (hors 155)	
		131 & 132	
TOTAL PASSIFS NON-COURANTS II			
PASSIFS COURANTS			
Fournisseurs et comptes rattachés		40 (hors 409)	
Impôts		C 444-445-447	
Autres dettes		419-509-c(42-43-44 (444-445-447)-45-46 et 48	
Trésorerie Passif		519 et c51-52	
TOTAL PASSIFS COURANTS			
TOTAL GENERAL PASSIF			

(1) A utiliser uniquement pour la présentation d'états financiers consolidés.

COMPTE DE RESULTATS
(par nature) - (contenu des rubriques)

Période du au

	Note	N	N - 1
Chiffre d'affaires		70	
Variation stocks produits finis et en-cours		72	
Production immobilisée		73	
Subventions d'exploitation		74	
I - PRODUCTION DE L'EXERCICE			
Achats consommés		60	
Services extérieurs et autres consommations		61 & 62	
II - CONSOMMATION DE L'EXERCICE			
III-VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION (I - II)			
Charges de personnel		63	
Impôts, taxes et versements assimilés		64	
IV- EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION			
Autres produits opérationnels		75	
Autres charges opérationnelles		65	
Dotations aux amortissements et aux provisions et pertes de valeur		68	
Reprise sur pertes de valeur et provisions		78	
V- RESULTAT OPERATIONNEL			
Produits financiers		76	
Charges financières		66	
VI- RESULTAT FINANCIER			
VII- RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOTS (V + VI)			
Impôts exigibles sur résultats ordinaires		695 & 698	
Impôts différés (Variations) sur résultats ordinaires		692 & 693	
TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES ORDINAIRES			
TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRES			
VIII- RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRES			
Éléments extraordinaires (produits) (à préciser)		77	
Éléments extraordinaires (charges) (à préciser)		67	
IX- RESULTAT EXTRAORDINAIRE			
X- RESULTAT NET DE L'EXERCICE			
Part dans les résultats nets des sociétés mises en équivalence(1)			
XI- RESULTAT NET DE L'ENSEMBLE CONSOLIDE (1)			
Dont part des minoritaires (1)			
Part du groupe (1)			

(1) A utiliser uniquement pour la présentation d'états financiers consolidés.

COMPTE DE RESULTATS

(par fonction)

Période du au

	Note	N	N - 1
Chiffres d'affaires			
Coût des ventes			
MARGE BRUTE			
Autres produits opérationnels			
Coûts commerciaux			
Charges administratives			
Autres charges opérationnelles			
RESULTAT OPERATIONNEL			
Fournir le détail des charges par nature (frais de personnel, dotations aux amortissements)			
Produits financiers			
Charges financières			
RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOT			
Impôts exigibles sur les résultats ordinaires			
Impôts différés sur résultats ordinaires (variations)			
RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRES			
Charges extraordinaires			
Produits extraordinaires			
RESULTAT NET DE L'EXERCICE			
Part dans les résultats nets des sociétés mises en équivalence (1)			
RESULTAT NET DE L'ENSEMBLE CONSOLIDE (1)			
Dont part des minoritaires (1)			
Part du groupe (1)			

(1) A utiliser uniquement pour la présentation d'états financiers consolidés.

TABLEAU DES FLUX DE TRESORERIE (Méthode directe)
Période du au

	Note	Exercice N	Exercice N-1
Flux de trésorerie provenant des activités opérationnelles :			
Encaissements reçus des clients			
Sommes versées aux fournisseurs et au personnel			
Intérêts et autres frais financiers payés			
Impôts sur les résultats payés			
Flux de trésorerie avant éléments extraordinaires			
Flux de trésorerie liés aux éléments extraordinaires (à préciser)			
Flux de trésorerie net provenant des activités opérationnelles (A)			
Flux de trésorerie provenant des activités d'investissement			
Décaissements sur acquisition d'immobilisations corporelles ou incorporelles			
Encaissements sur cessions d'immobilisations corporelles ou incorporelles			
Décaissements sur acquisition d'immobilisations financières			
Encaissements sur cessions d'immobilisations financières			
Intérêts encaissés sur placements financiers			
Dividendes et quote-part de résultats reçus			
Flux de trésorerie net provenant des activités d'investissement (B)			
Flux de trésorerie provenant des activités de financement			
Encaissements suite à l'émission d'actions			
Dividendes et autres distributions effectués			
Encaissements provenant d'emprunts			
Remboursements d'emprunts ou d'autres dettes assimilés			
Flux de trésorerie net provenant des activités de financement (C)			
Incidences des variations des taux de change sur liquidités et quasi-liquidités			
Variation de trésorerie de la période (A+B+C)			
Trésorerie et équivalents de trésorerie à l'ouverture de l'exercice			
Trésorerie et équivalents de trésorerie à la clôture de l'exercice			
Variation de trésorerie de la période			
Rapprochement avec le résultat comptable			

TABLEAU DES FLUX DE TRESORERIE (Méthode indirecte)

Période du au

	Note	Exercice n	Exercice n-1
Flux de trésorerie provenant des activités			
Résultat net de l'exercice			
Ajustements pour :			
- Amortissements et provisions			
- Variation des impôts différés			
- Variation des stocks			
- Variation des clients et autres créances			
- Variation des fournisseurs et autres dettes			
- Plus ou moins values de cession, nettes d'impôts			
Flux de trésorerie générés par l'activité (A)			
Flux de trésorerie provenant des opérations			
Décaissements sur acquisitions d'immobilisations			
Encaissements sur cessions d'immobilisations			
Incidence des variations de périmètre de consolidation (1)			
Flux de trésorerie liés aux opérations d'investissement			
Flux de trésorerie provenant des opérations de			
Dividendes versés aux actionnaires			
Augmentation de capital en numéraire			
Emission d'emprunts			
Remboursements d'emprunts			
Flux de trésorerie liés aux opérations de financement			
Variation de trésorerie de la période (A+B+C)			
Trésorerie d'ouverture			
Trésorerie de clôture			
Incidence des variations de cours des devises (1)			
Variation de trésorerie			

(1) A utiliser uniquement pour la présentation d'états financiers consolidés.

ETAT DE VARIATION DES CAPITAUX PROPRES

	Note	Capital social	Prime d'émission	Ecart d'évaluation	Ecart de réévaluation	Réserves et résultat
Solde au 31 décembre N-2						
Changement de méthode comptable						
Correction d'erreurs significatives						
Réévaluation des immobilisations						
Profits ou pertes non comptabilisés dans le compte de résultat						
Dividendes payés						
Augmentation de capital						
Résultat net de l'exercice						
Solde au 31 décembre N-1						
Changement de méthode comptable						
Correction d'erreurs significatives						
Réévaluation des immobilisations						
Profit ou pertes non comptabilisés dans le compte de résultat						
Dividendes payés						
Augmentation de capital						
Résultat net de l'exercice						
Solde au 31 décembre N						

ETATS FINANCIERS DES PETITES ENTITES
SITUATION EN FIN D'EXERCICE

ACTIF	Montant	PASSIF	Montant
Caisse	Capital	.....
Banque (en + ou en -)	Résultat de l'exercice (en + ou en -)	.....
TOTAL ACTIF	TOTAL PASSIF	.....

Une ou plusieurs des rubriques suivantes doivent, le cas échéant, figurer également sur la situation de fin d'exercice si elles correspondent à des montants significatifs :

SITUATION EN FIN D'EXERCICE

ACTIF	Montant	PASSIF	Montant
Immobilisations	Capital	.....
Stocks	Résultat de l'exercice (en+ou en -)	.....
Créances d'exploitation	Sous-total	.....
Caisse	Emprunts	.....
Banque (en + ou en -)	Dettes d'exploitation	.....
TOTAL ACTIF	TOTAL PASSIF	.....

COMPTE DE RESULTAT

RUBRIQUES	Montant
Recettes sur ventes ou prestations de services
Autres recettes sur activités
TOTAL DES RECETTES SUR PRODUITS
Dépenses sur achats
Autres dépenses sur activités
TOTAL DES DEPENSES SUR CHARGES
SOLDE : (RECETTES - DEPENSES) DE L'EXERCICE (A)
Variation des créances d'exploitation N / N-1
Variation des dettes d'exploitation N / N-1
Variation des stocks N / N-1
Corrections relatives aux emprunts
Corrections relatives aux immobilisations
RESULTAT DE L'EXERCICE

D'autres rubriques peuvent éventuellement figurer au compte de résultat : charges de personnel, impôts et taxes, charges calculées d'amortissement, charges financières.

VARIATION DE LA TRESORERIE AU COURS DE L'EXERCICE

RUBRIQUES	Montant
Trésorerie nette à l'ouverture de l'exercice	
Trésorerie nette à la clôture de l'exercice
TRESORERIE : AUGMENTATION (+) ou DIMINUTION (-)	_____
Provenant de :	
- Apport net (+) ou retrait net (-) de l'exploitant	_____
- Solde (recettes – dépenses) de l'exercice (A)	_____
- Autres mouvements de trésorerie hors activités	
TRESORERIE : AUGMENTATION (+) ou DIMINUTION (-)	

**2^{ème} PARTIE : REGLES D'EVALUATION
ET DE COMPTABILISATION DES ACTIFS,
DES PASSIFS, DES PRODUITS ET DES CHARGES**

**TITRE I
COMPTES DE BILAN**

Le bilan présente séparément les éléments de l'actif et les éléments du passif d'une entité. La classification de ces éléments d'actif et de passif et leur présentation au bilan repose sur la distinction entre les actifs/passifs non courants et les actifs/passifs courants.

Chapitre 1

Actifs non courants

Les éléments de l'actif destinés à servir de façon durable à l'activité de l'entité constituent des actifs non courants. Ils comprennent les immobilisations incorporelles, les immobilisations corporelles et les immobilisations financières.

Section 1.

Immobilisations incorporelles

§ 1. Définition

Selon le Système Comptable Financier (§121-2 de l'arrêté du 26 juillet 2008)), "Une immobilisation incorporelle est un actif identifiable, non monétaire et immatériel, contrôlé et utilisé par l'entité dans le cadre de ses activités ordinaires.

Il s'agit par exemple de fonds commerciaux acquis, de marques, de logiciels informatiques ou autres licences d'exploitation, de franchise, de frais de développement d'un gisement minier destiné à une exploitation commerciale".

Un actif est défini comme immobilisation incorporelle lorsqu'il répond aux critères suivants :

1 - Actif identifiable

Un actif est identifiable, lorsqu'il :

- peut être séparé des activités de l'entité : il peut être vendu, loué, échangé, etc...
- résulte de droits contractuels ou autres droits légaux.

2- Actif non monétaire

La caractéristique principale d'un élément non monétaire est l'absence de tout droit de recevoir un nombre fixe ou déterminable d'unités monétaires. On peut citer, à titre d'exemple d'actif non monétaire, le goodwill. Il en est de même des stocks, des immobilisations corporelles, qui se dénouent par la fourniture d'un actif non monétaire (échange).

La caractéristique principale d'un élément (actif) monétaire est le droit de recevoir un nombre déterminé ou déterminable d'unités monétaires. On peut citer à titre d'exemple les créances.

3- Actif immatériel

Un actif immatériel est un actif sans substance physique.

4- Il répond au critère de contrôle

Un actif est, rappelons-le, une ressource contrôlée par une entité du fait d'événements passés et à partir de laquelle on s'attend à ce que des avantages économiques futurs reviennent à l'entité.

Une entité contrôle un actif si elle a le pouvoir d'obtenir les avantages économiques futurs découlant de cet actif et si elle peut également restreindre l'accès des tiers à ces avantages.

La capacité d'une entité à contrôler les avantages économiques futurs découlant d'une immobilisation incorporelle résulte de droits légaux et contractuels qu'elle peut faire valoir par devant un tribunal en cas de litige. En l'absence de droits légaux, le contrôle est difficilement prouvé.

5- l'actif est utilisé par l'entité dans le cadre de ses activités ordinaires et sur plus d'un exercice

Les immobilisations incorporelles sont détenues par une entité soit pour être utilisées dans la production ou la fourniture de biens ou de services, soit pour être louées à des tiers, soit à des fins administratives, et dont on s'attend à ce qu'elles soient utilisées sur plus d'un exercice dans le but d'en obtenir des avantages financiers (revenus ou réduction des coûts) ou autres avantages résultant de son utilisation. Elles doivent donc :

- servir de façon durable à l'activité de l'entité (utilisation supérieure à 12 mois),
- être destinées, soit à être utilisées par l'entité, soit à être louées à des tiers dans le cadre des activités ordinaires de l'entité.
- Les principales immobilisations incorporelles sont constituées par :
- les frais de développement immobilisables (exemple frais de développement d'un gisement minier destiné à une exploitation commerciale),
- les logiciels informatiques et assimilés,
- les concessions et droits similaires, brevets, licences, marques, etc.,
- les fonds commerciaux.

§ 2 - Rappel sur les notions de valeur comptable et de coût⁽¹⁾ selon le Système

Comptable Financier

1 - Le coût d'acquisition ou de production d'un actif est le montant de trésorerie payé ou la juste valeur de toute autre contrepartie donnée pour acquérir ou réaliser cet actif pour obtenir le contrôle et le mettre en état d'utilisation.

2- La valeur comptable est le montant pour lequel un actif est comptabilisé au bilan après déduction du cumul des amortissements et du cumul des pertes de valeur relatifs à cet actif.

§ 3 Evaluation initiale (entrée au bilan) et comptabilisation d'une immobilisation incorporelle

1 - Règle de comptabilisation d'une immobilisation incorporelle

Conformément à la règle générale d'évaluation et de comptabilisation des actifs, une immobilisation incorporelle est comptabilisée en actif :

1^o/ s'il est probable que des avantages économiques futurs associés à cet actif iront à l'entité ;

2^o/ si le coût de l'actif peut être évalué de façon fiable (§ 121-3 de l'arrêté du 28 juillet 2008), c'est-à-dire ses éléments constitutifs doivent pouvoir faire l'objet d'une évaluation directe (facture pour les acquisitions externes, fiches de coûts pour celles générées en interne, etc.).

Les comptes prévus par le Système Comptable Financier pour enregistrer les immobilisations incorporelles sont les suivants :

- 203 « Frais de développement immobilisables » ;
- 204 « Logiciels informatiques et assimilés » ;
- 205 « Concessions et droits similaires, brevets, licences, marques » ;
- 207 « Ecart d'acquisition » ;
- 208 « Autres immobilisations incorporelles » (fonds commerciaux notamment).

a) Compte 203 « Frais de développement immobilisables » :

Il s'agit des coûts engagés par l'entité pour générer en interne une immobilisation incorporelle. Ces coûts, comptabilisés préalablement dans les comptes de charges par nature de la même période, sont portés au débit du compte 203 « Frais de développement immobilisables » en

¹. Il existe plusieurs notions de valeur et de coûts. Pour les besoins du développement de ce paragraphe, sont définies celles relatives à la valeur comptable, au coût de production et au coût d'acquisition

contrepartie du compte 731 « Production immobilisée d'actifs incorporels » lorsqu'ils réunissent les conditions fixées au point 1 ci-dessus)

b) Compte 204 « Logiciels informatiques et assimilés » :

Ce compte est débité :

- du coût d'acquisition des licences se rapportant à l'utilisation de logiciels en contrepartie des comptes des tiers ou des comptes financiers ;
- du coût de production des logiciels créés en contrepartie d'une subdivision du compte 731 « Production immobilisée d'actifs incorporels » après enregistrement de ces coûts dans les comptes de charges par nature.

c) Compte 205 « Concessions et droits similaires, brevets, licences, marques » :

Ce compte est débité du coût d'acquisition de la concession et droits similaires, brevets, licences et marques en contrepartie des comptes de tiers ou des comptes financiers.

d) Compte 207 « Ecart d'acquisition » :

Le compte 207 enregistre les écarts d'acquisition positifs ou négatifs résultant d'un regroupement d'entreprises dans le cadre d'une acquisition, d'une fusion ou d'une consolidation. Ce compte peut être débiteur ou créditeur et doit, quel que soit son solde, figurer au bilan à l'actif non courant.

Selon les dispositions du Système Comptable Financier, l'écart d'acquisition est un actif non identifiable, et par conséquent doit être distingué des immobilisations incorporelles qui par définition sont des actifs identifiables. Les pertes de valeur constatées à la suite d'un test de dépréciation sur un écart d'acquisition ne peuvent pas faire l'objet de reprises ultérieures, contrairement aux pertes de valeur constatées sur les autres actifs.

e) Compte 208 « Autres immobilisations incorporelles » :

Les autres éléments d'actifs incorporels sont enregistrés au débit du compte 208x par le crédit du compte de tiers ou d'un compte financier pour le montant de leur acquisition. Il s'agit, entre autres, du fonds de commerce.

Remarque :

Les immobilisations incorporelles qui n'appartiennent pas juridiquement à l'entité mais qui néanmoins répondent à la définition d'un actif immobilisé doivent faire l'objet d'un enregistrement distinct dans une subdivision du compte 20x Immobilisations incorporelles (arrêté du 26 juillet 2008) lorsque l'information ainsi fournie est à la fois significative et pertinente.

2 - Évaluation initiale d'une immobilisation incorporelle

Une immobilisation incorporelle doit être évaluée initialement au coût auquel elle a été acquise ou générée en interne.

2.1 Coût d'une immobilisation incorporelle acquise en externe

Il comprend :

- le prix d'achat résultant de l'accord des parties à la date de l'opération déduction faite des rabais et remises commerciaux et autres réductions assimilées et des taxes récupérables,
- les droits de douane réglés à l'importation et les taxes non récupérables,
- toute autre dépense directement attribuable pour obtenir le contrôle de l'actif et sa mise en état d'utilisation (par exemple, le coût du personnel qui a contribué à la mise en état d'utilisation de l'immobilisation incorporelle).

Constituent aussi des dépenses directement attribuables :

- les frais occasionnés par des tests, paramétrages et essais, les honoraires versés et autres frais directement attribuables à l'acquisition et au contrôle de l'immobilisation incorporelle,
- les coûts du personnel intervenant directement dans le développement, l'acquisition et la préparation pour la mise en service de l'immobilisation incorporelle.

Par contre, ne constituent pas des coûts directement attribuables :

- les dépenses telles que, les coûts de lancement d'un nouveau produit, les frais publicitaires, les coûts d'ouverture de succursales, les frais généraux et administratifs,
- les coûts de réorganisation, les frais de pré-exploitation qui ne participent pas directement à la mise en service de l'actif et ne peuvent donc pas être immobilisées,
- les dépenses antérieures au démarrage d'un projet d'investissements telles que les frais de formation, les frais d'acte et de constitution etc...

Les coûts ci-dessus, non directement attribuables, sont comptabilisés en charge lorsqu'ils sont encourus.

2.2 Traitement des coûts d'emprunt

Les coûts d'emprunts sont comptabilisés en charges financières de l'exercice au cours duquel ils sont encourus, sauf à ce qu'ils soient incorporés dans le coût d'un actif conformément aux dispositions du § 126-3 de l'arrêté du 26 juillet 2008 « autre traitement comptable autorisé » qui stipule : "les coûts d'emprunt qui sont directement attribuables à l'acquisition, la construction ou la production d'un actif exigeant une longue période de préparation (plus de 12 mois) avant d'être utilisé ou vendu, sont incorporés dans le coût de cet actif (investissement immobilier, stock viticole).

2.3 Coût d'une immobilisation incorporelle acquise séparément

Le coût d'une immobilisation incorporelle acquise séparément comprend son prix d'achat, auquel s'ajoutent les droits de douane et les taxes non récupérables et tout coût, directement attribuable à la préparation de l'actif en vue de son utilisation prévue.

Les goodwill générés en interne, les marques, les titres de publication, le fichier des clients et les éléments assimilés ne doivent pas être considérés comme des actifs.

Le coût d'une immobilisation incorporelle produite par l'entité pour elle-même inclut le coût de la main d'œuvre et les autres charges de conception.

Certaines immobilisations incorporelles peuvent être contenues dans ou sur un support physique tel qu'un disque compact dans le cas d'un logiciel, une documentation juridique dans le cas d'une licence ou d'un brevet ou un film.

Pour déterminer si une immobilisation comportant à la fois des éléments incorporels et des éléments corporels doit être comptabilisée comme Immobilisation corporelle, ou comme immobilisation incorporelle, l'entité doit faire preuve de jugement pour apprécier lequel des éléments est le plus important (significatif).

Exemples :

- Un logiciel destiné à une machine-outil à commande numérique qui ne peut fonctionner sans ce logiciel, fait partie intégrante du matériel : il est traité en tant qu'immobilisation corporelle ;
- Un logiciel sans lequel un ordinateur ne peut pas fonctionner fait partie intégrante de cette machine et doit être classé dans le matériel informatique. Il en est ainsi des logiciels d'exploitation.

Cas des paiements différés

Le prix d'achat à incorporer au coût d'un actif incorporel est celui résultant de l'accord des parties à la date de l'opération ; toutefois, si le paiement est différé au-delà de la durée normale du crédit, il doit être actualisé et la différence avec le prix nominal est comptabilisée en charge financière sur la durée du crédit à moins que l'entité n'ait opté pour son incorporation au coût de revient de l'actif incorporel.

Exemple :

Une entreprise achète le 1er avril N un procédé de fabrication au prix de 60 000 KDA en cas de règlement au comptant. Elle convient avec son fournisseur, moyennant un supplément de prix de 5 000 KDA, de payer 20 000 KDA à la livraison et le solde 12 mois plus tard.

Solution :

D		C		01/04/N		D		C	
205x				Immobilisations incorporelles		60 000			
	404x			Fournisseurs d'immobilisations				60000	
				Constatation facture d'acquisition					
				01/04/N					
404				Fournisseurs d'immobilisations		20 000			
	512X			Banque				20 000	
				Règlement facture fournisseur à la livraison					
				31/12/N					
661				Intérêts		3 750			
	404			Fournisseurs d'immobilisations				3 750	
				Intérêts courus non échus (5 000 x 9/12)					
				01/04/N+1					
661				Intérêts		1 250			
	404			Fournisseurs d'immobilisations				1 250	
				Constatation charges financières 5 000 x 3/12					
				01/04/N+1					
404				Fournisseurs d'immobilisations		45 000			
	512X			Banque				45 000	
				Règlement solde au fournisseur					

Exemples de comptabilisation du coût d'entrée d'une immobilisation incorporelle acquise

Cas 1 :

Une entreprise a acheté le 1er avril N un procédé de fabrication selon les conditions suivantes :

- Versement d'une avance le 1^{er} février N pour un montant de : 2 000 KDA
- Livraison et installation : 1^{er} avril N
- Paiement du solde par chèque bancaire le 31 juillet N.

Facture :

Montant : 10 000 KDA

Frais d'installation : 1 000 KDA

Total hors taxes: 11 000 KDA

TVA: 1 870 KDA

Avance : - 2 000 KDA

Net à payer: 10 870 KDA

Solution :

D	C	01/02/N	Débit	Crédit
238	512	Avances et acomptes versés sur commandes d'immobilisations corporelles. Banque Règlement avance au fournisseur	2 000	2 000
01/04/N				
205 445	404	Immobilisations incorporelles (licence) TVA sur immobilisations Fournisseur d'immobilisations Constatation acquisition d'immobilisation fact n.....	11 000 1 870	12 870
31/07/N				
404	238 512	Fournisseur d'immobilisations Avances et acomptes sur com. d'imm. Banque Règlement complément au fournisseur	12 870	2 000 10 870

Cas 2 :

La société ALPHA a acquis une licence d'exploitation d'une marque dans les conditions suivantes :

Le 02 janvier N, versement d'un montant initial de : 50 600 KDA. A la date du 31 décembre de chaque année, versement d'une redevance de 10 % du chiffre d'affaires réalisé avec cette marque, et ce, pendant 5 ans.

Prévision de chiffre d'affaires réalisé grâce à cette licence

N	N+1	N+2	N+3	N+4
10 000	20 000	40 000	80 000	160 000

Le taux d'intérêt est de 6%.

1. Pour quelle valeur la licence d'exploitation doit-elle être inscrite à l'actif ?
2. Comptabilisez l'écriture d'acquisition du brevet

Solution :

La valeur de la licence à comptabiliser est obtenue en actualisant les flux de trésorerie à décaisser soit :

$$50\,600 + \frac{10\,000 \times 10\%}{(1,06)} + \frac{20\,000 \times 10\%}{(1,06)^2} + \frac{40\,000 \times 10\%}{(1,06)^3} + \frac{80\,000 \times 10\%}{(1,06)^4} + \frac{160\,000 \times 10\%}{(1,06)^5} = 74\,975 \text{ KDA}$$

Ecriture comptable

		02/01/N	D	C
205	512 404	Concessions et droits similaires, brevets, licences, marques Banque Fournisseurs d'immobilisations Acquisition d'une licence d'exploitation	74 975	50 600 24 375

2.4- Acquisition d'une immobilisation incorporelle lors d'un regroupement d'entreprises

Si une immobilisation incorporelle est acquise dans le cadre d'un regroupement d'entreprises constituant une acquisition, le coût de cette immobilisation incorporelle est fondé sur sa juste valeur à la date d'acquisition (IAS 38.27).

Cependant, cette règle suppose une évaluation suffisamment fiable pour qu'une comptabilisation séparée soit possible. Si tel n'est pas le cas, l'actif est inclus dans le goodwill⁽¹⁾.

Si l'immobilisation incorporelle ne peut pas être évaluée par référence à un marché actif, la valeur attribuée ne doit pas avoir pour effet de créer ou d'augmenter un goodwill négatif (IFRS 3).

Nb : Si l'élément ne répond pas aux critères de comptabilisation et de définition d'une immobilisation incorporelle, il fait alors partie du goodwill comptabilisé à la date d'acquisition.

2.5- Acquisition d'une immobilisation incorporelle par voie d'échange

Lorsqu'ils sont dissemblables, les biens acquis par voie d'échange sont enregistrés à la juste valeur des actifs reçus ; les actifs similaires reçus sont enregistrés à la valeur comptable des actifs donnés en échange. Il en est de même si les actifs échangés ne peuvent pas être évalués de manière fiable ou si l'opération d'échange manque de substance commerciale.

§ 4- Évaluation et comptabilisation d'une immobilisation incorporelle générée en interne

Pour être comptabilisée, une immobilisation incorporelle générée en interne doit satisfaire aux critères de comptabilisation, c'est-à-dire que :

- a) des avantages économiques futurs attribuables à l'immobilisation iront à l'entité,
- b) le coût de cette immobilisation peut être évalué de façon fiable.

Pour apprécier si cette immobilisation incorporelle satisfait à ces critères, l'entité doit distinguer la phase recherche et la phase développement de cette immobilisation.

L'enregistrement d'une immobilisation incorporelle générée en interne ne concerne que :

- les frais de développement immobilisables,
- les logiciels informatiques et assimilés.

Les coûts suivants ne constituent pas des éléments du coût d'une immobilisation incorporelle générée en interne :

- les frais engagés lors de la phase de recherche,
- les frais de développement lorsqu'ils ne remplissent pas les conditions de leur immobilisation prévues par le paragraphe 121-14 de l'arrêté du 26 juillet 2008 (cf point 2.2 ci-dessous).

1 - Phase de recherche

1.1 Définition

La recherche est une « investigation originale et programmée entreprise en vue d'acquérir une compréhension et des connaissances scientifiques ou techniques nouvelles » (IAS 38).

1.2 - Comptabilisation des dépenses de recherche

Les dépenses de recherche (ou les dépenses résultant de la phase de recherche) d'un projet interne doivent être comptabilisées en charges lorsqu'elles sont encourues. Elles ne peuvent être

1. Goodwill ou écart d'acquisition : il désigne « tout excédent du coût d'acquisition sur la part d'intérêts de l'acquéreur dans la juste valeur des actifs et passifs identifiables acquis, à la date de l'opération d'échange » (Glossaire, arrêté du 26 juillet 2008).

immobilisées (§ 121-15 de l'arrêté du 26 juillet 2008) dans la mesure où, à ce stade, il ne peut être démontré que ce projet générera des avantages économiques futurs.

Exemples d'activités de recherche

- les activités visant à obtenir de nouvelles connaissances,
- la recherche d'autres matériaux, dispositifs, produits, procédés, etc

2 - Phase de développement

2.1 Définition

Le développement désigne « l'application des résultats de la recherche ou d'autres connaissances à un plan ou un modèle en vue de la production de matériaux, dispositifs, produits, procédés, systèmes ou services nouveaux ou substantiellement améliorés, avant le commencement de leur production commerciale ou de leur utilisation » (IAS 38).

2.2 Comptabilisation des dépenses de développement

Des dépenses de développement (ou des dépenses résultant de la phase développement) d'un projet interne constituent une immobilisation incorporelle comptabilisée à l'actif uniquement si (§ 121-14 de l'arrêté du 26 juillet 2008) :

- ces dépenses se rapportent à des opérations spécifiques à venir ayant de sérieuses chances de rentabilité globale ;
- l'entité a l'intention et la capacité technique, financière et autre d'achever les opérations liées à ces dépenses de développement et de les utiliser ou de les vendre ;
- ces dépenses peuvent être évaluées de façon fiable.

Ces immobilisations incorporelles générées en interne sont portées au débit du compte « 237X Immobilisations incorporelles en cours » en contrepartie d'un compte « 73 Production immobilisée d'actifs incorporels » (après enregistrement des coûts correspondant à ces actifs dans les comptes de charge par nature de la même période). Une fois le projet mis en exploitation, il est transféré au compte 20X « Immobilisations incorporelles ».

Exemples d'activités de développement :

- la conception, la construction et les tests de pré-production ou de pré-utilisation de prototypes et modèles ;
- la conception d'outils, gabarits, moules et matrices impliquant une technologie nouvelle ;
- la conception, la construction et l'exploitation d'une unité pilote qui n'est pas à une échelle permettant une production commerciale dans des conditions économiques ;

Les dépenses engagées pour générer en interne les marques, titres de journaux et de magazines, listes de clients et autres éléments similaires en substance ne peuvent pas être distinguées du coût de développement de l'activité dans son ensemble et, par conséquent, ces éléments ne sont pas comptabilisés en tant qu'immobilisations incorporelles.

Les coûts suivants ne constituent pas aussi des éléments du coût d'une immobilisation incorporelle générée en interne :

- les coûts de vente, coûts administratifs et autres frais généraux à moins que ces dépenses puissent être directement attribuées à la préparation de l'actif en vue de son utilisation ;
- les inefficacités clairement identifiées et pertes opérationnelles initiales encourues avant que l'actif n'atteigne le niveau de performance prévu ; et
- les dépenses au titre de la formation du personnel pour utiliser l'actif.

3 - Coût d'une immobilisation incorporelle générée en interne

Le coût d'une immobilisation incorporelle générée en interne est égal à la somme des dépenses encourues à partir de la date à laquelle cette immobilisation satisfait pour la première fois aux critères de comptabilisation d'une immobilisation incorporelle.

Exemple :

Au cours de l'exercice N, une entité a démarré les travaux de recherche et le développement d'un nouveau procédé de fabrication. Les dépenses engagées au 31/12/N s'élèvent à 240 000 DA dont 200 000 DA encourus avant le 01/11/N et 40 000 DA entre le 1^{er} novembre et le 31/12/N.

A la date du 01/11/N, l'entité est en mesure de démontrer que le procédé de fabrication satisfait aux critères de comptabilisation d'une immobilisation incorporelle. La valeur recouvrable du procédé est estimée à : 120 000 DA.

A la fin de l'exercice N, le procédé de fabrication est comptabilisé en tant qu'immobilisation incorporelle pour un coût de : 40 000 DA. La dépense de : 200 000 DA encourue avant le 01/11/N est comptabilisée en charges, car avant cette date, les critères de comptabilisation en immobilisation incorporelle n'étaient pas réunis.

Les écritures suivantes sont à passer en comptabilité :

		31/12/N	D	C
6xx	40/512	Charges.... Fournisseurs/Banque Constatation des charges encourues	240 000	240 000
237	731	Immobilisations incorporelles en cours Production immobilisée Immobilisation incorporelle générée en interne	40 000	40 000

Durant l'exercice N+1, la dépense encourue s'élève à : 300 000 DA. A la fin de l'exercice N+1, la valeur recouvrable du procédé de fabrication est estimée à 320 000 DA.

A la fin de l'exercice N+1, le coût cumulé du procédé de fabrication est de 340 000 DA (40 000 DA comptabilisés à la fin de N plus une dépense de 300 000 DA comptabilisés en N+1).

L'entité comptabilise une perte de valeur de : 20 000 DA pour ajuster la valeur comptable du procédé (340 000 DA) à sa valeur recouvrable (320 000 DA). Cette perte de valeur variera à l'avenir en fonction de l'évolution de la valeur recouvrable par rapport à la valeur comptable, soit en plus par une dotation complémentaire, soit en moins par une reprise sur pertes de valeur.

Les écritures suivantes seront comptabilisées :

		Courant N+1	D	C
6X	40/512	Charges.... Fournisseurs/Banque Constatation des charges encourues	300 000	300 000
31/12/N+1				
237	731	Immobilisations incorporelles en cours Production immobilisée Immobilisation générée en interne	300 000	300 000
20	237	Immobilisations incorporelles Immobilisations incorporelles en cours Suivant procès-verbal de mise en service du....	340 000	340 000
681x	29	Dotations aux pertes de valeur Pertes de valeur sur immobil. Incorporel. Constatation de la dépréciation (340 000-320 000)	20 000	20 000

Le *goodwill* acquis lors d'un regroupement d'entreprises représente un paiement effectué par l'acquéreur en prévision d'avantages économiques futurs générés par des actifs qui ne peuvent être identifiés individuellement et comptabilisés séparément.

§ 5 - Marques, droits au bail, licences, brevets et éléments similaires Marques

Seules les marques acquises, que ce soit séparément ou à l'occasion d'un regroupement d'entreprises, sont reconnues en tant qu'immobilisations ; si elles ont été acquises séparément, elles seront évaluées à leur coût d'acquisition ; si elles ont été acquises lors d'un regroupement d'entreprises, il faudra alors les identifier comme l'ensemble des actifs incorporels séparables du goodwill et les évaluer séparément à leur juste valeur.

Droits au bail, licences et brevets

Dans la mesure où ces droits auront un caractère incorporel au sens des dispositions du Système Comptable Financier, ils seront évalués à leur coût d'acquisition ; en particulier le droit au bail.

Les logiciels

Les logiciels acquis sont enregistrés à l'actif. Il faut rappeler qu'un logiciel indispensable au fonctionnement d'un ordinateur (comme le système d'exploitation), fait partie intégrante de cet ordinateur et doit être incorporé dans le coût du matériel informatique.

§ 6 - Dépenses ultérieures

Les dépenses ultérieures relatives à des immobilisations incorporelles déjà comptabilisées en immobilisations sont comptabilisées en charges de l'exercice au cours duquel elles sont encourues si elles ne font que restaurer le niveau de performance d'origine de ces actifs.

Si elles augmentent la valeur comptable de ces actifs, c'est-à-dire quand il est probable que des avantages économiques futurs, supérieurs au niveau original de performance, iront à l'entité, elles sont comptabilisées en immobilisations et ajoutées à la valeur comptable de l'actif.

§ 7 - Evaluation d'une immobilisation incorporelle à la clôture de l'exercice

Le Système Comptable Financier prévoit deux méthodes d'évaluation des immobilisations incorporelles lors de la clôture de l'exercice : l'évaluation au coût historique, qui constitue la méthode de référence, et l'évaluation au montant réévalué, qui constitue l'autre traitement autorisé.

L'entité peut opter pour cet autre traitement autorisé (montant réévalué) par catégorie d'immobilisations incorporelles (logiciels, brevets, droits cinématographiques, liste de clients,...). La méthode s'applique alors à toutes les immobilisations incorporelles de la même catégorie.

1 - Méthode de référence : évaluation au coût historique

Dans cette méthode, après l'enregistrement initial, l'immobilisation est évaluée à son coût d'entrée diminué du cumul des amortissements et des pertes de valeur, c'est-à-dire à sa valeur comptable déterminée sur la base du coût historique.

2 - Autre méthode autorisée : évaluation au montant réévalué

L'autre méthode autorisée par le Système Comptable Financier est celle qui consiste à comptabiliser l'immobilisation à son montant réévalué, à savoir sa juste valeur à la date de réévaluation, diminuée du cumul des amortissements ultérieurs et des pertes de valeur ultérieures. Dans ce cas, « ..., ce traitement n'est autorisé que si la juste valeur de l'immobilisation incorporelle peut être déterminée par référence à un marché actif » (arrêté du 26 juillet 2008 § 121-27).

Remarque :

Un marché actif est un marché pour lequel sont réunies les conditions ci-après (IAS 38.7) :

- (a) les éléments négociés sur ce marché sont homogènes ;
- (b) on peut normalement trouver à tout moment des acheteurs et des vendeurs consentants ; et
- (c) les prix sont mis à la disposition du public.

Par ailleurs, le Système Comptable Financier précise que « les réévaluations sont effectuées avec une régularité suffisante pour que la valeur comptable des immobilisations concernées ne diffère pas de façon significative de celle qui aurait été déterminée en utilisant la juste valeur à la date de clôture » (cf. § 121 arrêté du 26 juillet 2008).

3 - Comptabilisation de la première réévaluation

La comptabilisation de la réévaluation peut être opérée de deux manières :

1^o/ soit par l'ajustement simultané de la valeur brute et des amortissements cumulés du bien (au moyen d'un indice, d'un coefficient de réévaluation déterminé comme le rapport entre la juste valeur et la valeur nette comptable du bien),

2^o/ soit par ajustement de la valeur nette du bien après élimination du cumul des amortissements antérieurement constatés. La méthode choisie est neutre sur le montant ultérieur des dotations aux amortissements.

L'écart de réévaluation sera imputé dans les capitaux propres.

§ 8 - Amortissement des immobilisations incorporelles

L'amortissement d'un actif incorporel correspond à la consommation des avantages économiques liés à cet actif incorporel ; il est comptabilisé en charge (dotation aux amortissements) à moins qu'il ne soit incorporé dans la valeur comptable d'un actif produit par l'entité pour elle-même.

Le montant amortissable est le coût de l'actif, diminué de sa valeur résiduelle. Ce montant amortissable doit être réparti de façon systématique sur la meilleure estimation de sa durée d'utilité et selon la méthode (ou mode) d'amortissement qui reflète au mieux l'évolution de la consommation par l'entité des avantages économiques de l'immobilisation. Si cette évolution ne peut être déterminée de façon fiable, la méthode linéaire doit être adoptée.

La durée d'utilité d'une immobilisation incorporelle est présumée ne pas dépasser 20 ans. Dans le cas d'un amortissement sur une durée supérieure à 20 ans ou d'une absence d'amortissement, des informations spécifiques sont fournies dans l'annexe aux états financiers (§ 121-13 de l'arrêté du 26 juillet 2008).

Les immobilisations incorporelles dont la durée de vie est indéfinie ne font pas l'objet d'amortissement mais de tests de dépréciation effectués à la clôture de chaque exercice pouvant conduire à la constatation d'une dotation pour perte de valeur.

Certaines immobilisations incorporelles ont une durée de consommation des avantages économiques attendus déterminable car ils bénéficient d'une protection juridique limitée dans le temps comme les brevets ou les licences. Ils sont donc amortissables.

D'autres actifs incorporels peuvent ne pas avoir de durée de consommation des avantages économiques déterminable. C'est le cas des marques entretenues. Ces immobilisations ne donnent pas lieu à un plan d'amortissement.

Toutefois, des immobilisations non amortissables peuvent devenir amortissables. C'est le cas d'une marque que l'entité décide de supprimer à une échéance donnée. Le plan d'amortissement débute lors de cette décision jusqu'à la date d'échéance prévue.

1 - Montant amortissable et valeur résiduelle

Le montant amortissable d'une immobilisation incorporelle est déterminé après déduction de sa valeur résiduelle lorsqu'elle est d'un montant significatif et peut être mesurée de façon fiable. Le montant de la valeur résiduelle sera pris en compte lorsqu'il y a un accord avec un tiers pour acheter l'immobilisation à la fin de sa période d'utilité, ou lorsqu'il y a un marché actif pour ce bien et qu'il existera probablement encore à la fin de la période d'utilité du bien.

2 - Durée d'utilité (ou d'amortissement)

La durée d'utilité d'un actif est définie en fonction de l'utilisation attendue de cet actif par l'entité. S'agissant des immobilisations incorporelles, il existe une présomption que sa durée d'utilité n'excèdera pas 20 ans à compter de la date à laquelle l'immobilisation est mise en service.

L'estimation de la durée d'utilité d'une immobilisation incorporelle, basée sur l'expérience de l'entreprise, peut prendre en compte les éléments suivants :

- l'usage attendu de l'actif, évalué par référence à sa capacité ou à sa production prévue,
- l'obsolescence technique découlant de changements ou d'améliorations dans la production, ou d'une évolution de la demande du marché pour le produit ou le service fourni par l'actif, le montant des dépenses de maintenance qui sera nécessaire pour maintenir à l'immobilisation son niveau futur de revenus attendus,
- la stabilité du marché sur lequel l'immobilisation est utilisée et, sur ce marché les demandes de nouveaux produits ou services assimilables aux biens produits par l'immobilisation, les actions prévues des concurrents,
- la durée de protection, légale ou contractuelle, des droits de l'entreprise à l'utilisation de l'actif.

La durée d'amortissement est la durée d'utilisation prévue de l'immobilisation, ou la durée courante d'utilisation pour le service rendu, dans les meilleures conditions de fonctionnement et d'utilisation. Elle peut être plus courte que la durée de vie économique de l'actif si l'entreprise a pour pratique de céder ce type d'actif au terme d'un délai précis, ou après consommation d'une certaine quantité d'avantages économiques représentatifs de cet actif.

Du fait des progrès technologiques rapides, certaines immobilisations incorporelles comme les logiciels informatiques ont une obsolescence rapide. Leur durée d'utilisation sera donc brève, mais doit être réaliste.

L'amortissement court à compter de la date où une immobilisation incorporelle est prête à être mise en service⁽¹⁾ ; il cesse quand l'immobilisation n'est plus utilisée par l'entité ou si elle est classifiée comme détenue pour être vendue.

3- Méthodes (ou modes) d'amortissement

Le Système Comptable Financier prévoit trois méthodes (ou modes) pour amortir une immobilisation incorporelle sur sa durée d'utilité. Le mode d'amortissement choisi doit refléter le rythme selon lequel les avantages économiques futurs liés à l'actif sont consommés par l'entreprise. Ce sont :

- l'amortissement linéaire qui donne lieu à une charge constante par exercice, sur la durée d'utilité de l'immobilisation,
- l'amortissement dégressif qui donne lieu à une charge décroissante par exercice, sur la durée d'utilité de l'immobilisation,
- l'amortissement en fonction des unités d'œuvre qui donne lieu à une charge basée sur l'utilisation ou la production prévue de l'actif.

4 - Révision du mode d'amortissement, de la durée d'utilité et de la valeur résiduelle

Les immobilisations incorporelles à durées déterminées sont amorties sur ces durées. Celles-ci seront réexaminées à la fin de chaque exercice. Lorsque la durée d'utilité d'une immobilisation incorporelle est indéterminée, elle doit être réexaminée à la fin de chaque exercice pour savoir s'il n'y a pas lieu de reconsidérer le caractère illimité de la durée d'utilité. Si le rythme de consommation des avantages économiques futurs est plus rapide ou moins rapide que prévu et de

1. Bien qu'il ne soit pas défini de manière explicite par le Système Comptable Financier, ce point de départ pour le calcul de la 1ère dotation aux amortissements correspond aux pratiques comptables généralement admises, à savoir la date d'acquisition ou la date de mise en service.

façon significative, il pourra être nécessaire d'appliquer une nouvelle durée d'utilité pour une immobilisation incorporelle à acquérir et réduire ou prolonger la durée restante à courir d'une immobilisation incorporelle existante.

Il pourra également être nécessaire de changer la méthode d'amortissement.

Une modification de la durée d'utilité ou du mode d'amortissement est considérée comme un **changement d'estimation comptable** dont la conséquence est l'ajustement de la dotation aux amortissements de l'exercice et des exercices futurs (§ 121-8 de l'arrêté du 26 juillet 2008).

Cependant il convient de distinguer les deux cas ci-dessous correspondant à la classification des immobilisations incorporelles selon leur durée d'utilité.

4.1- Immobilisation incorporelle d'une durée d'utilisation définie

Une immobilisation incorporelle a une durée d'utilisation définie si le terme de la période durant laquelle elle est supposée générer un avantage pour l'entité peut être déterminé.

Le coût d'une immobilisation incorporelle, déduction faite de la valeur résiduelle, doit être amorti sur la durée d'utilisation prévue.

La méthode d'amortissement doit refléter le rythme de consommation par l'entreprise des avantages économiques de l'immobilisation. Si ce rythme ne peut être déterminé de manière fiable, la méthode d'amortissement linéaire doit être appliquée.

L'amortissement est «...enregistré en charge à moins qu'il ne soit incorporé dans la valeur comptable d'un actif produit par l'entité pour elle-même » (§ 121.-7 de l'arrêté du 26 juillet 2008) ;

L'amortissement d'une immobilisation incorporelle à durée d'utilité définie ne cesse pas lorsqu'elle n'est plus utilisée, sauf si l'actif a été entièrement amorti ou est classé comme détenu en vue de la vente.

4.2 - Immobilisation incorporelle d'une durée d'utilisation indéfinie

Une immobilisation incorporelle a une durée d'utilisation indéfinie si la période durant laquelle elle est supposée générer un avantage net pour l'entité n'a pas de limite connue.

Une immobilisation ayant une durée d'utilité indéfinie ne doit pas être amortie.

Sa durée d'utilité doit être recherchée à la fin de chaque période en vérifiant si des événements et des circonstances justifient encore la classification de cette immobilisation en durée d'utilité indéfinie. Si ce n'est plus le cas, le passage d'une durée d'utilité indéfinie à une durée d'utilité définie doit être enregistré comme un changement d'estimation.

§ 9 - Tests de dépréciation et pertes de valeur

Pour déterminer si une immobilisation incorporelle a perdu de sa valeur, l'entreprise doit, aux termes du § 112.5 de l'arrêté du 26 juillet 2008, apprécier à chaque date de clôture s'il existe un quelconque indice montrant qu'elle a pu perdre de la valeur. Dans l'affirmative, elle doit estimer la valeur recouvrable de cette immobilisation et constater une perte de valeur.

§ 10 - Mise hors service et sortie d'une immobilisation incorporelle

Une immobilisation incorporelle est expurgée du bilan lors de sa sortie de l'entité ou lorsque l'actif est hors d'usage ou hors service de façon permanente et que l'entité n'attend plus aucun avantage économique futur, ni de son utilisation, ni de sa sortie ultérieure (arrêté du 26 juillet 2008 § 121-11).

La sortie d'une immobilisation incorporelle peut intervenir de différentes manières (par exemple, par voie de vente, de conclusion d'un contrat de location-financement, de donation, etc).

Les profits et les pertes provenant de la sortie d'une immobilisation incorporelle sont déterminés par différence entre les produits de sortie nets et la valeur comptable de l'actif et sont comptabilisés en produits opérationnels (s/compte 752) ou en charges opérationnelles (sous compte 652) dans le compte de résultat.

Les éléments hors service ou hors d'usage (réformés), en attente de cession, doivent rester à l'actif.

Dans le cas où l'immobilisation ne procure plus d'avantages économiques à l'entité, elle doit être dé-comptabilisée en mettant en œuvre les procédures de l'entité régissant les sorties d'actifs.

Quant à l'amortissement, il ne doit plus être pratiqué du fait que l'immobilisation ne procure plus d'avantage à l'entité. Dans ce cas, l'entité détermine, à la fin de chaque exercice la perte de valeur éventuelle.

§ 11 - Informations à fournir.

Pour chaque catégorie d'immobilisations incorporelles, les états financiers doivent fournir les informations suivantes, en distinguant dans l'annexe celles générées en interne et les autres :

Méthodes comptables

- règles méthodes comptables utilisées
- méthodes d'évaluation ;
- méthodes d'amortissement ;
- durées d'utilité ou taux d'amortissement ;
- valeur résiduelle le cas échéant ;
- etc....

Données chiffrées

- dotations aux amortissements et aux pertes de valeur pour chaque catégorie d'actifs incorporels ;
- Mouvements entrées et sorties de l'exercice ;
- montant total des frais de recherche et de développement immobilisé ;
- etc...

Bilan et notes

- valeur comptable brute diminuée du cumul des amortissements et des pertes de valeurs pour chaque catégorie d'actifs au début et à la fin de l'exercice ;
- une description des immobilisations incorporelles totalement amorties et encore utilisées ;
- si une immobilisation incorporelle est amortie sur une durée supérieure à vingt ans, donner les raisons pour lesquelles la présomption selon laquelle la durée d'utilité n'excède pas vingt ans n'est pas retenue ;
- valeur comptable des immobilisations incorporelles données en nantissement ;
- valeur comptable des immobilisations incorporelles dont la propriété est soumise à restriction ;
- montant des engagements pour l'acquisition d'immobilisations incorporelles ;
- pour les immobilisations incorporelles acquises grâce à une subvention publique et initialement comptabilisées à leur juste valeur :
 - la juste valeur comptabilisée initialement ;
 - la valeur comptable ;
 - si elles sont évaluées selon le traitement de référence ou le traitement alternatif autorisé.

D'autres informations doivent être données pour les montants réévalués :

- date de réévaluation ;
- valeur comptable de chaque catégorie d'immobilisations incorporelles si elles avaient figuré au bilan au coût historique ;
- montant détaillé du solde de l'écart de réévaluation.

Section 2.

Immobilisations corporelles

§ 1- Définition

« Une immobilisation corporelle⁽¹⁾ est un actif corporel détenu par une entité pour la production, la fourniture de services, la location, l'utilisation à des fins administratives et dont la durée d'utilisation est censée se prolonger au-delà de la durée d'un exercice » (§ 121-1 de l'arrêté du 26 juillet 2008).

Un actif est une ressource contrôlée par l'entité et dont elle attend des avantages économiques futurs.

Un actif corporel, c'est-à-dire matériel, physique, dont la durée d'utilisation ne dépasse pas les douze mois (à la clôture de l'exercice) ne peut pas être considéré comme une immobilisation. Par ailleurs, un actif corporel de faible valeur (valeur non significative) et dont la durée d'utilité est supérieure à 12 mois peut être considéré comme consommé dans l'exercice de sa mise en service et par conséquent ne pas être comptabilisé en immobilisations (§ 121-4 de l'arrêté du 26 juillet 2008).

Les principales catégories d'immobilisations corporelles sont : les terrains, les constructions, les installations techniques de production, les matériels et outillages industriels, les matériels de transport, les matériels de manutention et de levage, les équipements de bureaux (mobilier, matériel informatique), etc.

§ 2- Comptabilisation

2.1. Principes généraux de comptabilisation

1°/ Conformément à la règle générale d'évaluation des actifs, une immobilisation corporelle est comptabilisée en actif lorsque les deux conditions suivantes sont réunies (§ 121-3 de l'arrêté du 26 juillet 2008) :

- ⇒ s'il est probable que des avantages économiques futurs associés à cet actif iront à l'entité. Un avantage économique futur désigne le potentiel d'un actif à contribuer directement ou indirectement à générer des flux de trésorerie au bénéfice de l'entité.

Exemple : le produit de la vente de ciments constitue un avantage économique qui ira à la cimenterie,

- ⇒ et si le coût de l'actif peut être évalué de façon fiable. Le terme fiable signifie que le coût peut être évalué correctement, par exemple sur la base d'une facture.

¹. Textes de référence :

Arrêté du 26 juillet 2008 § 121-1

IAS 16 Immobilisations corporelles

IAS 36 Dépréciation d'actif, Sic 23 Immobilisations corporelles, coût des inspections ou révisions majeures, etc.

Ces deux conditions (critères) doivent donc être réunies simultanément pour qu'une immobilisation corporelle puisse être comptabilisée en actif et figurer au bilan d'une entité.

Remarques :

(a) - Les immobilisations qui n'appartiennent pas juridiquement à l'entité mais qui néanmoins, correspondent à la définition d'un actif immobilisé (actif contrôlé par la société qui en tire les avantages économiques de son utilisation), doivent faire l'objet d'un enregistrement distinct dans des subdivisions du compte 21 "immobilisations corporelles" ou du compte 22 "immobilisations en concession" lorsque l'information ainsi fournie est à la fois significative et pertinente.

Il en est ainsi :

- des immobilisations acquises en location-financement qui ne sont pas juridiquement propriété de l'entité mais qui répondent à la définition d'un actif et doivent donc figurer en immobilisations corporelles à l'actif du preneur et en créances à l'actif du bailleur.
- des immobilisations reçues en concession par une entité pour réaliser son objet social.

(b) - Les terrains et les constructions constituent des actifs distincts et sont traités distinctement en comptabilité même s'ils sont acquis ensemble ; les constructions sont des actifs amortissables, alors que les terrains sont généralement des actifs non amortissables (arrêté du 28/07/2008 § 121-9).

2°/ Les pièces de rechange de sécurité : elles sont constituées par toute pièce liée à une immobilisation et que l'entité doit garder en réserve afin de lui assurer une sécurité de fonctionnement permanent. Elles constituent des immobilisations corporelles si l'entité compte les utiliser sur plus d'un exercice (§ 121-4 de l'arrêté du 26 juillet 2008).

3°/ Les pièces de rechange et le matériel d'entretien spécifiques : ce sont des équipements qui ne peuvent être utilisés qu'avec l'immobilisation corporelle à laquelle ils sont liés ; ils sont comptabilisés en immobilisations corporelles (§ 121-4 de l'arrêté du 26 juillet 2008), si par ailleurs, l'entité compte les utiliser sur plus d'un exercice.

4°/ Les composants d'un actif : ils sont traités comme des éléments séparés s'ils ont des durées d'utilité différentes ou procurent des avantages économiques selon un rythme différent.

5°/ Les actifs liés à l'environnement et à la sécurité : ils sont considérés comme des immobilisations corporelles s'ils permettent à l'entité d'augmenter les avantages économiques futurs d'autres actifs par rapport à ceux qu'elle aurait pu obtenir s'ils n'avaient pas été acquis.

6°/ Immobilisations de faibles valeur : il faut faire preuve de jugement pour appliquer les critères de comptabilisation des éléments à faible valeur. C'est ainsi qu'il peut être plus approprié de regrouper par natures homogènes des éléments de faible valeur individuelle acquis par lot (en quantité importante) et de les traiter de manière globale comme immobilisation.

Exemples :

- les moules, les outils, matrices, etc.,
- le mobilier de bureau (chaises, fauteuils, tables, etc.), Ainsi, tous les biens acquis en lot « mobilier de bureau » peuvent être regroupés en un seul ensemble intitulé « mobilier de bureau » et peuvent être considérés comme immobilisations et amortis sur une durée d'utilité égale à la période de leur renouvellement,
- les ordinateurs et autres matériels de bureau de faibles valeurs,
- etc....

2.2. Schémas de comptabilisation

Les immobilisations corporelles sont enregistrées dans les comptes suivants qui peuvent être subdivisés en fonction des besoins de gestion de l'entreprise :

- 211 « Terrains »,
- 212 « Agencements et aménagements de terrain »,

- 213 « Constructions »,
- 215 « Installations techniques, matériel et outillage industriels »,
- 218 « Autres immobilisations corporelles » : ce poste peut être éventuellement subdivisé de manière à enregistrer distinctement les éléments suivants :
 - 218X « Installations générales, agencements, aménagements »,
 - 218Y « Matériel de transport »,
 - 218Z « Mobilier de bureau, matériel de bureau, matériel informatique, etc »,
 - 218W « Emballages récupérables », etc..

Les comptes d'immobilisations corporelles sont, selon les cas :

❖ débités, à la date d'entrée des actifs sous le contrôle de l'entité :

- de la valeur d'apport,
- du coût d'acquisition,
- de la juste valeur (date d'entrée),
- de valeur comptable des actifs échangés,
- du coût de production.

❖ Par le crédit :

- d'un compte « Capital » (subdivision du compte 10) ou du compte « Associés - opérations sur le capital » (subdivision compte 45 "Groupe et associés"), s'il s'agit d'un apport en capital,
- d'un compte 40 « Fournisseurs » ou autres comptes concernés, si l'actif est acheté,
- d'un compte 73 « Production immobilisée », si l'actif est produit par l'entreprise,
- ou de tout autre compte approprié.

2.3 Comptabilisation par composants

2.3.1 Définition

Une immobilisation corporelle peut être composée de plusieurs éléments qui ont « des durées d'utilité différentes ou procurent des avantages économiques selon un rythme différent » ; dans ce cas, le Système Comptable Financier (paragraphe 121.4 de l'arrêté du 26 juillet 2008) impose de comptabiliser de manière séparée les composants de cette immobilisation corporelle afin de pouvoir les gérer de manière distincte et définir à chacun d'eux, un plan d'amortissement spécifique.

On peut distinguer trois catégories de composants :

- les éléments devant faire l'objet de remplacement à intervalles réguliers pendant la durée d'utilisation prévue de l'immobilisation (toitures d'un bâtiment, ascenseurs d'un immeuble, moteur d'un avion, etc...) ;
- les dépenses de gros entretien qui font l'objet d'un programme pluriannuel de grosses réparations ou de grandes révisions en application des lois, règlements ou de pratiques constantes de l'entité (révision de moteurs d'avions, de turbines à gaz, de coques de navires, réfections des toitures, des bacs de stockage de pétrole, etc) ;
- l'ensemble des composants de faible valeur acquis en lot.

Exemple :

Un bâtiment peut être décomposé en plusieurs éléments ayant des durées d'utilité différentes : l'infrastructure, la toiture, les ascenseurs, le chauffage et la climatisation, les autres aménagements (regroupement des éléments non significatifs) ; l'approche par composants impose d'enregistrer et d'amortir de manières différentes les composants du bâtiment.

2.3.2 Comptabilisation de composants dont les durées d'utilité sont différentes ou qui procurent des avantages économiques selon un rythme différent.

Les composants d'un actif sont traités et comptabilisés comme des éléments séparés s'ils ont des durées d'utilité différentes ou s'ils procurent des avantages économiques selon un rythme différent.

Exemple :

Une société a acquis le 01/01/N une installation de stockage d'une valeur de 1 000 KDA hors taxes dont la durée d'utilité est de 15 ans. Cette installation est composée d'un moteur dont le coût est de 400 KDA HT dont la durée d'utilité est de 5 ans. La valeur de remplacement de ce moteur, au 01/01/N+5, est estimée à 450 KDA HT.

Comptabilisation

Le moteur et le reste de l'installation ont des durées d'utilité différentes, soit respectivement 5 et 15 ans ; la comptabilisation initiale devra se faire de manière distincte pour les deux composants suivants :

- L'installation de stockage (1000 - 400) = 600 KDA
- Le moteur : 400 KDA

- Écritures à passer le 1^{er} janvier N

Comptes		01/01/N	Débit	Crédit
215X		Installations techniques (structure)	600	
215Y		Installations techniques (moteur)	400	
445	512	Etat, taxes sur le chiffre d'affaires	170	1 170
		Banque		

- Écriture à passer lors du remplacement du moteur au 1^{er} janvier N+5

Comptes		01/01/N+5	Débit	Crédit
2815Y		Amort* des installations techniques, moteur	400	
	215Y	Installations techniques -moteur- Sortie moteur acquis en janvier année N		400
215Y		Installations techniques : moteur	450	
445		Etat, taxes sur le chiffre d'affaires	77	
	512	Banque		527
		Acquisition composant moteur		

* La comptabilisation des dotations aux amortissements à la fin de chacun des exercices N à N+4 (5 exercices) donne un cumul d'amortissements de 400 KDA (400 KDA x 20% x 5) figurant au crédit du compte 2815Y « Amortissement des installations techniques, moteur »

2.3.3 Mise en œuvre de la comptabilisation par composants

L'application de la règle de comptabilisation par composant impose de décomposer l'immobilisation dès son acquisition ou sa production entre ses différents composants ayant des valeurs significatives et des durées d'utilité différentes ou produisant des avantages économiques à un rythme différent.

Les immobilisations corporelles acquises ou produites globalement, portées au bilan seront décomposées par des équipes mixtes (services techniques, gestionnaires de patrimoine, services financiers et comptables) car il s'agit d'une déglobalisation (décomposition) technique et financière. La décomposition technique doit être cohérente avec les règles de comptabilisation des

immobilisations corporelles et les règles de gestion du patrimoine, notamment en matière de durée d'utilité de chaque composant, d'élaboration des programmes de remplacements et de révisions générales des installations. Les techniciens proposeront les possibilités de décomposition technique en composants en identifiant ceux qui seront remplacés périodiquement. Les gestionnaires et les comptables veilleront à l'application des règles de gestion et de comptabilisation.

Dans le cas particulier où des installations complexes, techniquement liées dans leur fonctionnement, et dont les rythmes d'amortissements sont identiques, ces installations peuvent être considérées comme un seul composant et amorties au même rythme et selon le même mode d'amortissement.

Mais, si dès l'origine des programmes de remplacements ou de révision sont prévus, elles seront comptabilisées par composants distincts.

Remarque :

La comptabilisation, dès l'origine comme composants distincts, des éléments de remplacement crée une obligation à compter de l'exercice ouvert le 01 janvier 2010. Elle s'applique à toutes les immobilisations corporelles figurant au bilan de l'entité comme si le S.C.F avait toujours été appliqué.

Exemple : décomposition d'une immobilisation corporelle et impact sur les comptes

- Coût d'achat d'un immeuble acquis le 01.01.2010 : 100 000 KDA
- Les composants de l'immeuble, leurs durées d'utilité et leurs coûts respectifs peuvent être les suivants :

KDA

Composants	Durée d'utilité	Montant	Annuité d'amortissement
Gros œuvres	50	36 000	720
Étanchéité	10	10 000	1 000
Boiserie	10	6 000	600
Plomberie	12	5 000	417
Électricité	15	8 000	533
Peinture	5	4 000	800
Ascenseur	15	15 000	1 000
Autres	10	16 000	1 600
TOTAUX		100 000	6 670

La décomposition de l'immeuble en ses composants principaux permet de calculer une annuité d'amortissement sur la base des durées d'utilités des composants. Le montant de l'amortissement annuel s'élève dans cet exemple à 6 670 KDA.

Le taux d'amortissement généralement pratiqué sous l'ancien référentiel comptable (PCN) sur ce type de construction prise dans son ensemble, était de 2 %, soit un amortissement annuel de 2 000 KDA.

La décomposition de l'immeuble en ses différents composants a donc conduit à la constatation d'un amortissement supplémentaire de :

$$6\,670\text{ KDA} - 2\,000\text{ KDA} = 4\,670\text{ KDA.}$$

3. Évaluation d'une immobilisation corporelle lors de sa comptabilisation initiale (lors de son entrée dans l'entité)

Selon les dispositions du § 121-5 de l'arrêté du 26 juillet 2008, les immobilisations corporelles sont comptabilisées à leur coût directement attribuable correspondant à leur coût d'acquisition (§ 112-3 de l'arrêté du 26 juillet 2008) ou à leur coût de production (§112-4 de l'arrêté du 26 juillet 2008).

Le coût directement attribuable inclut, selon le § 121-5 de l'arrêté du 26 juillet 2008, « l'ensemble des coûts d'acquisition et de mise en place, les taxes payées (non récupérables) et autres charges directes ». Les frais généraux, les frais administratifs et les frais de démarrage ne sont pas inclus dans ces coûts.

Le coût d'une immobilisation produite par l'entité pour elle-même inclut le coût des matériaux, la main d'œuvre, et les autres charges de production » telles que précisé ci-après.

3.1 Coût initial

3.1.1 Définition

Le coût est le montant de trésorerie ou d'équivalent de trésorerie payé et/ou à payer ou la juste valeur de toute autre contrepartie donnée pour acquérir et mettre en état de fonctionnement un actif au moment de son acquisition, de sa production ou de son échange.

Le coût de démantèlement d'une installation à la fin de sa durée d'utilité ou le coût de rénovation d'un site est à ajouter au coût de production ou d'acquisition de l'immobilisation concernée si ce démantèlement ou cette rénovation constitue une obligation pour l'entité.

3.1.2 Eléments constitutifs du coût

Le coût⁽¹⁾ directement attribuable comprend :

- l'ensemble des coûts d'acquisition ou de production ;
- les coûts de mise en place ;
- les droits et les taxes payées non récupérables ;
- les autres charges directes internes et externes permettant sa mise en service ;
- Le coût de démantèlement de l'installation à la fin de sa durée d'utilité et le coût de rénovation du site. Il s'agit de constituer des provisions pour faire face à ces dépenses qui doivent être comptabilisées comme des composants distincts (IAS 37).

3.1.3 Coût historique

Le coût historique⁽²⁾ des immobilisations corporelles inscrites à l'actif du bilan lors de leur comptabilisation est constitué, après déduction des taxes récupérables et des remises commerciales, rabais et autres éléments similaires, par :

- le coût d'acquisition pour les biens acquis à titre onéreux ;
- la valeur d'apport pour les biens reçus à titre d'apport en nature ;
- le coût de production pour les biens ou services produits par l'entité ;
- la juste valeur à la date d'entrée pour les biens acquis à titre gratuit ;
- la juste valeur des actifs reçus (pour les actifs dissemblables acquis par voie d'échange) ;
- la valeur comptable des actifs (pour les actifs donnés en échange d'actifs similaires).

Sont exclus du coût d'acquisition ou de production les autres frais généraux et administratifs, ainsi que les frais de formation et les frais engagés à l'occasion de la mise en exploitation d'un bien

1. IAS 16 § 15

2. Arrêté du 26 juillet 2008 § 112.2

immobilisé pendant la période intérimaire entre la fin de son installation (date d'arrêt du cumul des coûts d'entrée) et son utilisation à capacité normale (frais de démarrage et frais similaires de pré-exploitation).

1°/ Coût d'acquisition

Le coût d'acquisition d'une immobilisation corporelle comprend (§ 112-3 de l'arrêté du 26 juillet 2008) :

- a) son prix d'achat résultant de l'accord des parties après déduction des remises et rabais commerciaux et autres réductions similaires et augmenté des taxes de douane et des taxes non récupérables ;
- b) tout coût directement attribuable, interne ou externe, à l'acquisition de l'actif jusqu'à son lieu d'exploitation et à sa mise en état pour permettre son exploitation de la manière prévue par la direction tels que les frais de transport, de montage, les honoraires des professionnels (tels que les architectes et ingénieurs), les avantages au personnel directement attribuables à l'acquisition de l'immobilisation ;
- c) l'estimation initiale des coûts relatifs au démantèlement et à l'enlèvement de l'immobilisation ainsi qu'à la remise en état du site sur lequel elle est située s'il s'agit d'une obligation qu'une entité encourt ;
- d) les frais généraux et administratifs des structures dédiées à l'acquisition des biens (exemple : frais de la structure d'engineering).

+ Prix d'achat
+ Frais directs internes et externes permettant la mise en service du bien, tels que : <ul style="list-style-type: none">▪ les droits de douane,▪ les taxes non récupérables,▪ les frais de transport, d'installation et de montage nécessaires à la mise en état de fonctionnement de l'immobilisation corporelle,▪ les honoraires des professionnels tels que les architectes et ingénieurs intervenant dans la phase d'acquisition et de mise en l'état de fonctionnement du bien▪ les coûts d'emprunts générés durant la phase de réalisation (si l'entité a opté pour leur incorporation à l'actif),▪ les frais généraux et administratifs des structures dédiées à l'acquisition d'immobilisation corporelles, etc.
+ Montants estimés (provisionnés) des coûts de démantèlement des équipements et de remise en état du site s'il y a une obligation pour l'entité.
= Coût d'achat

2°/ Coût de production

Le coût de production d'une immobilisation corporelle créée par l'entité comprend (§ 112-4 de l'arrêté du 26 juillet 2008) :

- ⇒ le coût d'acquisition des matières consommées et services utilisés pour cette production ;
- ⇒ augmenté :
 - des autres coûts engagés au cours des opérations de production, c'est-à-dire des charges directes et des charges indirectes qui peuvent être raisonnablement rattachées à la production du bien ou du service, tels que les frais et avantages au personnel, les amortissements, les assurances ;
 - des coûts de préparation du site ;

- des coûts d'emprunts générés durant la phase de réalisation (si l'entité a opté pour leur incorporation à l'actif),
- du montant estimé des coûts de démantèlement de l'installation et de rénovation du site s'ils constituent une obligation pour l'entité.

Le coût d'un actif produit par l'entité pour elle-même est déterminé en utilisant les mêmes principes que pour un actif acquis. Si une entité produit des actifs similaires en vue de les vendre dans le cadre de son activité normale, le coût de cet actif est en général le même que le coût de production d'un actif destiné à la vente.

Tous les profits internes (marges internes) sont éliminés de la détermination du coût de production d'une immobilisation corporelle.

Les charges liées à une utilisation non optimale des capacités de production (sous-activité) sont exclues lors de la détermination du coût de production d'un actif (§ 112-4 alinéa 2 de l'arrêté du 26 juillet 2008). Ainsi, les coûts anormaux de gaspillage, de matières premières, de main d'œuvre ou d'autres coûts encourus pour la production d'un actif par l'entité pour elle-même ne sont pas inclus dans le coût de cet actif.

Le coût de production comprend les éléments suivants :

Coût de préparation du site
+ Coût des équipements et matériaux consommés
+ Coût de la main d'œuvre et des services extérieurs consommés
+ Autres charges directes attribuables au coût du bien produit et charges indirectes susceptibles d'être rattachées au coût du bien produit
+ Montants estimés (provisionnés) des coûts de démantèlement et de remise en l'état des lieux où l'immobilisation est implantée
+ Coûts d'emprunts générés durant la phase de réalisation (si l'entité a opté pour leur incorporation à l'actif),
= Coût de production

Exemples de coûts directement attribuables :

- (a) Coûts des avantages du personnel (tels que définis par le Système Comptable Financier) résultant directement de son intervention dans la construction ou de l'acquisition de l'immobilisation corporelle ;
- (b) Frais de préparation du site ;
- (c) Frais de livraison et de manutention initiaux ;
- (d) Frais d'installation et de montage ou d'assemblage ;
- (e) Coût des tests de bon fonctionnement de l'immobilisation corporelle, après déduction du produit net de la vente des éléments produits pendant le transfert de l'actif sur ce site et pendant sa mise en état de fonctionner (comme des échantillons produits pendant les tests de fonctionnement) ;
- (f) Honoraires de professionnels tels que les architectes et les ingénieurs ;
- (g) Coût de démantèlement de l'installation à la fin de sa durée d'utilité ou coût de rénovation d'un site si le démantèlement ou la rénovation constitue une obligation (légale ou implicite) pour l'entité. Une provision est à constituer (§ 121-5 de l'arrêté du 26 juillet 2008). Le coût de démantèlement est considéré comme un composant du coût de l'immobilisation corporelle concernée ;
- (h) Droits de douane ;
- (i) Coûts d'emprunts ⁽¹⁾.

1. Sur la notion de coûts d'emprunts cf. section 3 chapitre 3, Titre II, 2ème partie du présent manuel.

Remarque :

Le traitement de référence des coûts d'emprunt prévu par les dispositions du § 126-2 de l'arrêté du 26 juillet 2008 consiste à les comptabiliser en « charges financières » de l'exercice au cours duquel ils sont encourus. Toutefois, le § 126.3 prévoit un autre traitement autorisé permettant à l'entité d'opter pour leur incorporation dans les coûts de l'actif. En effet, les dispositions de ce paragraphe disposent que « les coûts d'emprunt qui sont directement attribuables à l'acquisition, à la construction ou la production d'un actif exigeant une longue période de préparation (plus de 12 mois) avant d'être utilisé ou vendu sont incorporés dans le coût de cet actif (investissement immobilier, stock vinicole).

Exemples de coûts qui ne sont pas des éléments constitutifs du coût d'une immobilisation corporelle :

- (a) les coûts de lancement d'un nouveau produit ou service (y compris les coûts des activités de publicité et de promotion) ;
- (b) les coûts de l'exploitation d'une activité dans un nouveau lieu ou avec une nouvelle catégorie de clients (y compris les coûts de formation du personnel) ; et
- (c) les frais administratifs et autres frais généraux hormis les frais des structures dédiées à l'acquisition des biens, les frais engagés entre la fin de l'installation et l'utilisation optimale du bien immobilisé (§ 121-5 de l'arrêté du 26 juillet 2008) ;
- (d) les frais de démarrage (§ 125-5 de l'arrêté du 26 juillet 2008), etc.

Remarques :

1. Les frais généraux engagés sur les sites dédiés à l'acquisition ou à la production des immobilisations corporelles sont inclus dans le coût d'acquisition ou de production de ces immobilisations.
2. Les frais généraux administratifs et les frais de démarrage ne sont pas inclus dans ces coûts. Par frais généraux administratifs il faut entendre :
 - les frais de direction générale, financière, industrielle, commerciale, etc... ;
 - les frais de siège : salaires et charges sociales, assurance et entretien des locaux du siège social, etc...

L'intégration de coûts dans la valeur comptable d'une immobilisation corporelle cesse lorsque l'élément se trouve à l'endroit et dans l'état pour être exploité de la manière prévue par la direction. En conséquence, les coûts encourus dans le cadre de l'utilisation ou du redéploiement d'un actif ne sont pas inclus dans sa valeur comptable.

Par exemple, les coûts suivants ne sont pas inclus dans la valeur comptable d'une immobilisation corporelle :

- (a) les coûts encourus alors qu'un élément capable de fonctionner de la manière prévue par la direction reste à mettre en service, ou est exploité en deçà de sa pleine capacité, ou est en attente de levée des réserves techniques, etc ;
- (b) les pertes opérationnelles initiales, telles que celles qui sont encourues pendant que se développe la demande pour la production de cet élément ; et
- (c) les coûts de relocalisation ou de restructuration de tout ou partie des activités d'une entité (IAS 16 paragraphe 20)

Exemple :

Une entreprise a acquis une station de concassage le 02/01/N pour une valeur de 80 000 KDA ; les frais de préparation du site s'élèvent à 10 000 KDA ; sa durée d'utilité est estimée à 10 ans. Les coûts de transport et de manutention jusqu'au site sont de 8 000 KDA ; les frais d'installation et honoraires d'architecte sont de 20 000 KDA et les frais de test de fonctionnement de 2 000 KDA.

A la fin de la période d'utilisation, l'entité est tenue (obligation réglementaire) de remettre en état le site ; les frais de démantèlement et d'enlèvement des équipements, et de remise en état du site sont estimés à 20 000 KDA.

La valeur résiduelle de la station de concassage à la fin de la période d'utilisation est de 10 000 KDA. Le taux d'actualisation est de 3,95%.

Quel est le coût d'entrée de l'immobilisation au bilan ?

Quelle est la base amortissable ?

Quelle est la dotation annuelle aux amortissements ?

Quelles sont les écritures à passer :

- lors de l'acquisition de la station,
- à la fin de chaque exercice,
- à la fin de la durée d'utilité, sachant que le montant réel des frais de démantèlement et de remise en état du site est de 21 000 KDA ?

Solution :

	Montants (KDA)
a- Coût d'entrée au bilan	
Coûts de préparation du site	10 000
Coût d'acquisition des équipements et autres	80 000
Frais de transport et de manutention	8 000
Frais d'installation et honoraires d'architecte	20 000
Coût des tests de fonctionnement	2 000
Coût du composant «station de concassage» (a)	120 000
b- Coût du composant «démantèlement des équipements et remise en état du site »	13 576
$20\,000 \times 1,0395^{-10} = 20\,000 \times 0,67882$ (b)	
c- Coût d'entrée au bilan des deux composants (a+b) (station + démantèlement)	133 576
d - Base amortissable	
Coût d'entrée au bilan = (a) - valeur résiduelle ⁽¹⁾ + b	123 576
$= (120\,000 - 10\,000) + 13\,576$	

(1) Remarque : La valeur résiduelle n'est pas actualisable. En effet, l'IASB a modifié la définition de la valeur résiduelle afin qu'elle représente le montant qu'une entité pourrait recevoir aujourd'hui (à la date de clôture) si l'actif avait déjà l'âge et était dans l'état prévu au moment où l'entité entend s'en séparer. (IAS 16 BC28).

e - Calcul de la dotation annuelle aux amortissements (sur l'ensemble du coût de la station de concassage y compris le composant « démantèlement »), soit :
 $123\,576 \times 10\% = 12\,357,6$ KDA

f - Écritures à passer

⇒ Acquisition de la station de concassage

Comptes		02/01/N	D	C
215x		Immobilisations corporelles : installations techniques, matériel et outillage industriels	133 576	
	404x	Fournisseurs d'immobilisations		120 000
	158x	Autres provisions pour charges-passifs non courants : provision pour démantèlement et remise en l'état du site		13 576

⇒ A la clôture de chaque exercice, les écritures suivantes seront enregistrées :

- Dotation aux amortissements
 $123\,576 \times 10\% = 12\,357,6$ KDA

Comptes		31/12/N	D	C
681x	2815x	Dotation aux amortissements Amortissement station de concassage (110 000+13 576) x 10 % = 12 357,60	12 357,60	12 357,60

Actualisation de la « provision pour démantèlement et remise en état du site » :

$20\ 000\ \text{KDA} \times (1,0395)^9 = 14\ 113\ \text{KDA}$. D'où une augmentation de la provision initiale, constituée lors de l'acquisition de la station, d'un montant de $14\ 113 - 13\ 576 = 537\ \text{KDA}$ qu'il convient d'enregistrer au compte 668x « Autres charges financières » comme suit :

Comptes		31/12/N	D	C
668X	158x	Autres charges financières Provision pour démantèlement	537	537

⇒ Lors du démantèlement de la station de concassage, la comptabilisation des charges réelles (21 000 DA) et de l'utilisation de la provision se fait comme suit :

Comptes		31/12/N+9	D	C
6xx 158x	51x	Charges de démantèlement Provision ...pour démantèlement Banques comptes courants	1 000 20 000	21 000

Remarque : A la fin de la 10^{ème} année, la provision atteindra le montant des 20 000 KDA

3.2. Évaluation du coût

3.2.1 Acquisition ou production d'une immobilisation corporelle

Le coût d'une immobilisation corporelle est le prix au comptant à la date de comptabilisation.

3.2.2 Acquisition avec paiement différé

Si le règlement est différé au-delà des conditions habituelles de crédit, il convient de comptabiliser la valeur actualisée du paiement futur et non la valeur nominale du bien acquis (montant de la facture). La différence entre la valeur actualisée et le total des règlements est comptabilisée en charges financières sur la période de crédit, à moins qu'elle ne soit incorporée dans le coût de l'actif selon l'autre traitement autorisé (IAS 16 § 20).

Exemple :

Un équipement industriel est acheté pour 60 000 KDA avec un différé de paiement d'une année. Le taux d'intérêt à un an est de 6 %. La valeur actualisée est de $60\ 000\ \text{KDA} \times (1,06)^{-1} = 56\ 604\ \text{KDA}$.

Comptes		Libellé	Débit	Crédit
218x 661	404	Immobilisation corporelle Charges d'intérêts Fournisseurs d'immobilisations Achat avec paiement différé. Facture n° .. du ..	56 604 3 386	60 000

3.2.3 Acquisition d'une immobilisation corporelle par voie d'échange

Une ou plusieurs immobilisations corporelles peuvent être acquises par voie d'échange (§112-2 de l'arrêté du 26 juillet 2008) contre un ou plusieurs actifs non monétaires ou contre un ensemble d'actifs monétaires et non monétaires. Leur évaluation se fait comme suit :

- Les actifs dissemblables sont enregistrés à la juste valeur des actifs reçus,
- Les actifs similaires sont enregistrés à la valeur comptable des actifs donnés en échange
- La différence de valeur entre le bien reçu et le bien sorti constitue une plus-value ou moins-value de cession.

Exemple :

L'entité A échange un matériel de transport acquis pour 1 500 000 DA et dont les amortissements cumulés sont de 1 000 000 DA contre une machine industrielle dont la juste valeur est de 800 000 DA. Il en résulte une plus-value de $800\ 000 - (1\ 500\ 000 - 1\ 000\ 000) = 300\ 000$ DA.

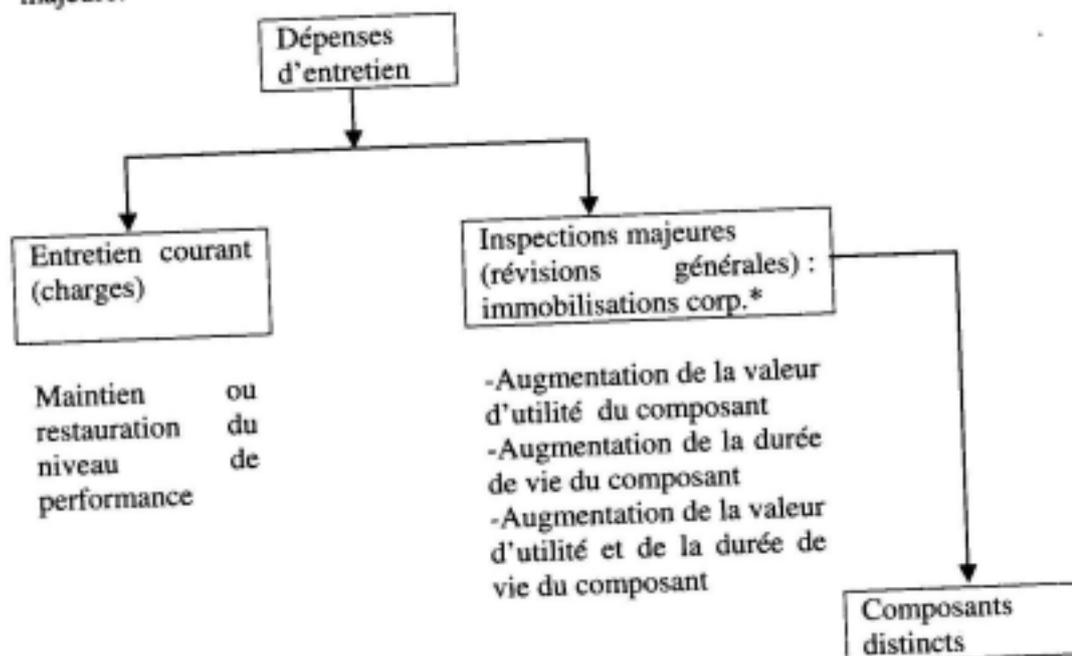
Les actifs échangés étant dissemblables, l'entité A aura à décomptabiliser le matériel de transport et comptabilisera la machine outil pour l'intégrer dans son actif à sa juste valeur.

Comptes		Libellé	Débit	Crédit
215X		Instal techniques, matériels & outillages industriels	800 000	
2818x	218X	Amortis. Matériels de transport	1 000 000	1 500 000
	752	Matériels de transport		300 000
		Plus-values sur sorties d'actifs immob. non financiers		
		Echange Machine Xyz Contre Toyota ABC		

4 - Dépenses ultérieures

Les dépenses ultérieures comprennent les dépenses d'entretien et les dépenses de remplacement.

Les dépenses d'entretien se subdivisent en dépenses d'entretien courant et dépenses de révision majeure.



*Ces dépenses sont capitalisées (inscrites en immobilisations corporelles) si elles réunissent les critères de comptabilisation en tant qu'actifs.

4.1 Dépenses d'entretien

Il convient de distinguer :

1°/ Les dépenses d'entretien courant (consommations de pièces de rechange, main-d'œuvre, etc...) concernant des immobilisations corporelles déjà comptabilisées en actif.

Ces dépenses sont comptabilisées en charges de l'exercice au cours duquel elles sont encourues si elles ne font que restaurer ou maintenir le niveau de performance de cet actif.

Les coûts d'entretien courant sont essentiellement les coûts de main-d'œuvre et ceux relatifs aux consommables (pièces d'usure, petit outillage, etc...). Ce sont des dépenses qui ont pour fonction les « réparations et maintenance » de l'immobilisation corporelle ⁽¹⁾.

Les pièces de rechange et le matériel d'entretien de faible valeur sont habituellement inscrits en stocks et comptabilisés en charges lors de leur consommation.

2°/ Les pièces de sécurité et les pièces spécifiques :

Elles sont comptabilisées en immobilisations corporelles si l'entité compte les utiliser sur plus d'un exercice (§ 121.4 de l'arrêté du 26 juillet 2008). Les pièces de rechange spécifiques sont celles dont l'utilisation est liée à certaines immobilisations.

4.2. Dépenses de remplacement de composants d'une immobilisation corporelle ⁽²⁾

Les éléments de certaines immobilisations corporelles peuvent nécessiter un remplacement à intervalles réguliers. Ce sont des composants qui sont traités comme des éléments séparés s'ils ont des durées d'utilité différentes ou procurent des avantages économiques selon un rythme différent.

Un élément dont la durée d'utilité est plus courte que l'immobilisation dont il fait partie et qui doit être remplacé avant la mise hors service de l'ensemble, est identifié comme un composant distinct (cf. § 121.3.-, approche par composants). Il est amorti sur sa durée d'utilité spécifique ; lorsqu'il est mis hors service et décomptabilisé, le nouvel équipement qui le remplace est lui-même enregistré comme un composant de l'immobilisation.

Par exemple, au bout d'un certain nombre d'années ou d'heures d'utilisation, il peut être nécessaire de renouveler plusieurs fois le revêtement intérieur d'un four, ou les intérieurs d'avions tels que les sièges et les cuisines au cours de la vie de l'appareil, le fond d'un bac de stockage de pétrole, etc...

Des immobilisations corporelles peuvent également être acquises pour effectuer un remplacement se reproduisant moins fréquemment (remplacement non récurrent) tels que la reconstruction d'un mur d'un bâtiment. L'entité comptabilise dans la valeur comptable d'une immobilisation corporelle le coût d'un remplacement partiel au moment où ce coût est encouru, si les critères de comptabilisation sont satisfaits.

La valeur comptable de la partie de l'immobilisation remplacée formant un composant devra être décomptabilisée et portée (en charge) au compte de résultats. Souvent elle sera estimée proportionnellement à la valeur brute ou à la valeur nette de l'immobilisation principale.

Dans le cas d'un équipement, la valeur comptable des pièces remplacées est décomptabilisée selon les dispositions de décomptabilisation énoncées dans le paragraphe 12 ci-dessous relatif à la « décomptabilisation ».

La juste valeur des pièces récupérées est enregistrée au compte 36x « Stocks provenant d'immobilisations » (cf. section stocks).

1. IAS 16 paragraphe 12

2. IAS 16 paragraphe 13

4.3. Inspections majeures d'immobilisations corporelles (révisions générales ou grosses réparations) ⁽¹⁾

La poursuite de l'exploitation d'une immobilisation corporelle (par exemple une turbine à gaz, un avion, etc) peut être subordonnée à la réalisation régulière de révisions générales (ou inspections majeures) destinées à identifier et prévenir d'éventuelles défaillances, avec ou sans remplacement de pièces.

Ces dépenses d'inspections majeures (ou de révisions générales) périodiques sont parfois planifiées dans le cadre de pratiques constantes de l'entreprise (cas des programmes pluriannuels de grosses réparations) ou engagées en application de lois, règlements, prescriptions de constructeurs etc.

Les dépenses initiales figureront de manière distincte (composant) à l'actif en tant qu'élément du coût d'entrée au bilan de l'immobilisation corporelle ; elles ne vont pas augmenter le coût d'entrée de l'immobilisation mais sont enregistrées en tant que ventilation (décomposition) de son montant. Ensuite viendront les futures dépenses qui seront comptabilisées comme composants distincts après décomptabilisation du composant remplacé.

1°/ Comptabilisation du coût de la première révision périodique :

La première révision générale constitue un composant distinct de l'immobilisation produite ou acquise.

Lors de l'acquisition ou de la production d'une immobilisation corporelle, le composant « Première révision générale » est identifié en tant que tel et comptabilisé de manière distincte. Il est amorti sur sa durée de vie spécifique qui correspond à celle séparant deux révisions générales successives.

2°/ Coûts des révisions périodiques ultérieures

Le coût d'une inspection majeure ultérieure est comptabilisé dans la valeur comptable de l'immobilisation corporelle à titre de remplacement, si les critères de comptabilisation sont satisfaits. Il vient augmenter le coût de l'actif en remplacement du composant comptabilisé à l'origine ; ce dernier, complètement amorti, est mis hors service et sorti de l'actif dans le cadre des procédures internes de l'entité.

3°/ Amortissement

L'amortissement d'un composant « dépenses d'inspection et d'entretien » est calculé sur la période séparant deux révisions.

Exemple :

La société X a acheté le 02/01/N une turbine à gaz pour un prix de 162 000 KDA dont 12 000 KDA au titre des dépenses de révision (pièces de rechange, main d'œuvre, etc...). Cette immobilisation corporelle est soumise, d'après les prescriptions du constructeur, à une révision générale (inspection majeure) tous les trois (03) ans. Sa durée d'utilité est de 15 ans. Le coût de la 1ère révision est de 18 000 KDA

Comptabiliser le coût de révision de la turbine à gaz le 02/01/N+3

1. AS 16 paragraphe 16

Solution :

Comptabilisation de l'acquisition de la turbine à gaz et du composant « Révision » le 02/01/N

Comptes		02/01/N	D	C
215 X		Immobilisations corporelles-TAG*	150 000	
215 Y	404X	Immobilisations corporelles « Composant Révision » Fournisseurs d'immobilisations	12 000	162 000

*A titre de simplification, la Turbine à gaz est considérée comme un seul composant

Comptabilisation des dotations aux amortissements

Comptes		31/12/N	D	C
681		Dotations aux amortissements	14 000	
	2815X	Amortissements TAG		10 000
	2815Y	150 000 / 15 = 10 000 Amortissements composant « révision » (12 000 / 3 = 4 000)		4 000

▪ A la fin de l'exercice N+2 le composant « Révision » sera totalement amorti et la valeur comptable (nette) sera nulle. Il faudra donc solder le compte 215Y « composant Révision » en le créditant par le débit du compte 2815Y « Amortissement Composant Révision », soit le schéma d'écriture ci-après :

Comptes		02/01/N+3	D	C
2815Y	215Y	Amort. composant « révision » Immobilisations corporelles « Composant Révision » Constatation sortie « composant révision »	12 000	12 000

▪ Au 02 janvier N+3, il faut enregistrer le coût de la 1^{ère} révision comme suit :

Comptes		02/01/N+3	D	C
215 Y	40x	Immobilisations corporelles « Composant Révision » Fournisseurs Constatation acquisition composant 1 ^{ère} révision	18 000	18 000

5- Évaluation d'une immobilisation corporelle à la clôture de l'exercice

La méthode d'évaluation des éléments inscrits en comptabilité est fondée en règle générale sur la convention des coûts historiques. Cependant, il est procédé dans certaines conditions fixées par l'arrêté du 26 juillet 2008, et pour certains éléments, à une révision de cette évaluation sur la base (§ 112-1 de l'arrêté du 26 juillet 2008) :

- de la juste valeur (ou coût actuel),
- de la valeur de réalisation (prix de vente),
- de la valeur actualisée (ou valeur d'utilité).

La méthode de référence pour l'évaluation d'une immobilisation corporelle à la clôture de l'exercice reste la méthode du coût historique ; cependant, le Système Comptable Financier autorise aussi une autre méthode d'évaluation : la méthode du coût réévalué.

5.1. Modèle du coût historique

Le coût historique désigne le « montant de trésorerie payé ou juste valeur de la contrepartie donnée pour acquérir un actif, à la date de son acquisition ou de sa production... ». En d'autres termes, c'est le coût initial (coût d'acquisition, coût de production, valeur des apports, juste valeur à la date d'entrée selon le cas).

Après sa comptabilisation initiale en tant qu'actif, une immobilisation corporelle est comptabilisée à la clôture de l'exercice à son coût (historique) diminué du cumul des amortissements et du cumul des pertes de valeur (§ 112-11 de l'arrêté du 26 juillet 2008).

5.2. Modèle du coût réévalué : autre traitement autorisé

5.2.1 Définition

La méthode du montant réévalué consiste à substituer à la valeur comptable (nette du cumul des amortissements et des pertes de valeur) d'une immobilisation corporelle sa juste valeur (diminuée du cumul des amortissements et des pertes de valeur).

Une entité qui opte pour le modèle du coût réévalué pour l'évaluation d'une immobilisation corporelle après sa comptabilisation initiale, est tenue de réévaluer l'ensemble des immobilisations composant la catégorie à laquelle appartient cette immobilisation (§ 121-20 de l'arrêté du 26 juillet 2008).

Une catégorie d'immobilisations corporelles est un regroupement d'actifs de nature et d'usage similaires au sein de l'activité d'une entité (IAS 16 § 36).

Exemples de catégories d'immobilisations corporelles : terrains, constructions, machines, navires, avions, véhicules à moteur, mobilier et aménagement, matériel de bureau etc...

Les éléments d'une même catégorie d'immobilisations corporelles sont réévalués simultanément afin d'éviter une réévaluation sélective des actifs.

Ainsi, lorsqu'une entité choisit le modèle du coût réévalué, chaque immobilisation concernée est comptabilisée à son montant réévalué, c'est-à-dire à sa juste valeur, si elle peut être déterminée de façon fiable, à la date de réévaluation, diminué du cumul des amortissements ultérieurs et du cumul des pertes de valeur ultérieures.

5.2.2 Juste valeur

La valeur comptable ultérieure d'un bien réévalué doit rester proche de sa juste valeur qui représente 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 » (cf glossaire de l'arrêté du 26 juillet 2008).

Ainsi :

- La juste valeur des terrains et constructions est habituellement leur valeur de marché. Cette valeur est déterminée sur la base d'une estimation effectuée par **des évaluateurs professionnels qualifiés** ;
- La juste valeur des installations de production est habituellement leur valeur de marché déterminée par évaluation à dire d'expert (IAS § 32). En l'absence d'indications sur leur valeur de marché (cas des installations spécialisées), elles sont évaluées à leur coût c moins le remplacement net d'amortissement.

Après réévaluation, les montants amortissables sont déterminés sur la base des montants réévalués.

Fréquence des réévaluations :

Certaines immobilisations corporelles peuvent connaître des variations importantes et volatiles de leur juste valeur, nécessitant une réévaluation à chaque clôture de l'exercice. Aussi,

fréquence des réévaluations dépend des fluctuations de la juste valeur des immobilisations corporelles en cours de réévaluation.

Les réévaluations sont effectuées avec une régularité suffisante pour que la valeur comptable des immobilisations concernées ne diffère pas de façon significative de celle qui aurait été déterminée en utilisant la juste valeur à la date de clôture (§ 121-21 de l'arrêté du 26 juillet 2008).

Des réévaluations fréquentes ne sont pas nécessaires pour les immobilisations corporelles qui enregistrent des variations négligeables de leur juste valeur ; aussi, il peut n'être nécessaire de réévaluer l'immobilisation corporelle que tous les trois ou cinq ans (IAS 16 § 34).

Sur le plan pratique, une catégorie d'actifs peut être réévaluée par « inventaires tournants », à condition que la réévaluation de l'ensemble de la catégorie d'actifs soit achevée dans un court délai et que ces réévaluations soient régulièrement mises à jour.

Lorsqu'une immobilisation corporelle est réévaluée par application d'un indice déterminé par rapport à son coût de remplacement net d'amortissement ou par référence à la valeur du marché, le cumul des amortissements à la date de réévaluation est ajusté proportionnellement à la valeur brute comptable de l'actif, de sorte que la valeur comptable de cet actif à l'issue de la réévaluation soit égale au montant réévalué (§ 121-22 de l'arrêté du 26 juillet 2008).

Exemple 1 :

Une entité a acquis un immeuble au début de l'exercice N pour un prix de 200 000 KDA.

La durée d'utilité a été fixée à 50 ans et la valeur résiduelle est estimée négligeable. L'amortissement est pratiqué selon la méthode linéaire.

L'entité a procédé au début de l'exercice N+1 à la réévaluation de l'immeuble pour porter sa valeur comptable (nette) à 245 000 KDA.

Au 31-12-N :

Amortissement de l'exercice N : $200\,000 \text{ KDA} / 50 = 4\,000 \text{ KDA}$

Valeur (nette) comptable au 31-12-N : $200\,000 \text{ KDA} - 4\,000 \text{ KDA} = 196\,000 \text{ KDA}$

Au début de l'exercice N+1 :

La réévaluation pratiquée fait passer la valeur comptable de l'actif de 196 000 KDA à 245 000 KDA, ce qui donne un coefficient multiplicateur de $245/196$ soit : 1,25. La valeur d'origine et le cumul des amortissements avant la réévaluation doivent être corrigés en procédant à leur réévaluation au début de l'exercice N+1. Pour cela il y a lieu d'appliquer le coefficient de 1,25 à la valeur d'origine et au montant de l'amortissement cumulé avant réévaluation et d'augmenter les comptes correspondants des montants des accroissements constatés. Cette opération permettra d'augmenter la valeur (nette) comptable avant la réévaluation du montant de la réévaluation qui est de : $(245\,000 - 196\,000) = 49\,000 \text{ KDA}$.

Détermination des montants réévalués :

Désignation	Valeur d'origine (1)	Cumul des Amortissem. (2)	Valeur comptable (3)(1)-(2)
a) Montant avant réévaluation	200 000	4 000	196 000
Coefficient de réévaluation	1,25	1,25	1,25
b) Montant réévalué (a x 1,25)	250 000	5 000	245 000
c) Ecart de réévaluation (b-a)	50 000	1 000	49 000

Écriture à passer :

L'écriture de constatation de l'écart de réévaluation est la suivante :

Comptes			Débit	Crédit
213x		Constructions	50 000	
	2813x	Amortissements constructions		1 000
	105	Ecart de réévaluation		49 000
		Constatation écart de réévaluation		

Exemple 2 :

Une entité a acquis le 1^{er} janvier 2001 un équipement pour un montant hors TVA de 15 000 KDA. Il est amorti selon le mode linéaire sur 15 ans. À la clôture de l'exercice 2010, les amortissements cumulés sont de 10 000 KDA et sa valeur comptable est de 5 000 KDA. La valeur de marché de cet équipement est estimée à dire d'expert à 6 800 KDA.

Le coefficient de réévaluation est donc de $6\,800 / 5\,000 = 1,36$ d'où :

- Valeur brute réévaluée = $15\,000 \times 1,36 = 20\,400$
- Cumul des amortissements réévalués = $10\,000 \times 1,36 = 13\,600$ KDA

L'écriture de constatation de l'écart de réévaluation est la suivante :

Comptes			Débit	Crédit
215X		Immobilisations corporelles	5 400	
	2815X	Amorts immob. corpor.		3 600
	105	Ecart de réévaluation		1 800
		Constatation écart de réévaluation		

Cas des immobilisations constituées de plusieurs composants

L'immobilisation sera réévaluée comme un ensemble et l'écart de réévaluation qui en ressortira sera réparti entre les différents composants (hors composant coût de démantèlement), au prorata de leurs valeurs brutes.

Remarque :

Les coûts de démantèlement, d'enlèvement d'une installation ou de restauration des sites, sont réévalués en respectant le principe selon lequel la provision constituée doit correspondre aux ressources financières nécessaires pour le paiement de l'obligation ou son transfert à un tiers.

❖ Comptabilisation des réévaluations successives

⇒ Cas d'une réévaluation positive

Lorsque la valeur comptable d'un actif augmente à la suite d'une réévaluation, l'augmentation est créditée directement en capitaux propres au compte 105 « Ecart de réévaluation ». Toutefois, une réévaluation positive doit être comptabilisée en produits dans la mesure où elle compense une réévaluation négative du même actif antérieurement comptabilisée en charges.

L'entité aura à comptabiliser une écriture dans la forme suivante :

- débiter le compte de l'immobilisation concernée pour la différence entre le montant brut enregistré dans les comptes de l'entité et le montant brut de la réévaluation (A),
- débiter le compte 29x "pertes de valeur" pour solder le compte,
- créditer le compte d'amortissement de l'immobilisation concernée pour la différence entre le montant des amortissements cumulés enregistrés dans les comptes de l'entité et le montant de la réévaluation (B),
- créditer le compte « 781 Reprises d'exploitation sur pertes de valeur et provisions - actifs non courants » - à concurrence du montant de la réévaluation négative antérieurement comptabilisée en charges (C). L'excédent éventuel sera alors imputé au compte « 105 Ecart de réévaluation » conformément au paragraphe 121-26 de l'arrêté du 26 juillet 2008 qui stipule que « toute reprise de perte de valeur d'un actif réévalué est enregistrée comme

une réévaluation lorsque la constatation de la perte de valeur a été antérieurement enregistrée comme une réévaluation négative»,

- créditer le compte 105 « Ecart de réévaluation » pour la différence entre les montants ci-dessus déterminés $D = (A - B - C)$. Elle correspond au montant de la réévaluation de la valeur comptable nette de l'immobilisation concernée.

Exemple d'une réévaluation positive :

Cf. exercice 1 ci-dessus.

⇒ Cas d'une réévaluation négative

Lorsqu'un actif fait apparaître une perte de valeur (réévaluation négative), elle est imputée en priorité sur l'écart de réévaluation antérieurement comptabilisé en capitaux propres au titre de ce même actif. Le solde éventuel (écart de réévaluation net négatif) est constaté en charges. (cf. §121-24 de l'arrêté du 26 juillet 2008). L'écriture que l'entité devra comptabiliser est de la forme suivante :

- débiter le compte d'amortissement de l'immobilisation concernée pour la différence entre le montant brut des amortissements cumulés enregistrés dans les comptes de l'entité et le montant de la réévaluation de ce même montant (A) ;
- créditer le compte de l'immobilisation concernée pour la différence entre le montant brut enregistré dans les comptes de l'entité et le montant de la réévaluation de ce même montant (B) ;
- débiter le compte « 105 Ecart de réévaluation » pour la différence entre les montants ci-dessus déterminés. Elle correspond au montant de la réévaluation de la valeur comptable nette de l'immobilisation concernée dans la limite du montant cumulé de la réévaluation positive antérieurement comptabilisée. L'excédent éventuel de la réévaluation négative sur le montant cumulé porté au débit du compte « 105 Ecart de réévaluation » sera inscrit au débit du compte « 681 Dotations aux amortissements, provisions et pertes de valeur, actifs non courants » conformément au § 121-25 de l'arrêté du 26 juillet 2008 qui prévoit que « toute perte de valeur d'un actif réévalué est traitée comme une réévaluation négative et vient donc en diminution de la réserve de réévaluation à concurrence de cette dernière ».

Considérons l'exemple ci-dessus de la construction et supposons que l'entité décide de procéder à la réévaluation de la valeur de la construction à la fin de l'exercice N+2 à la suite d'un rapport d'expertise d'un évaluateur immobilier qui fait état d'une diminution de la valeur de la construction sur le marché en l'estimant à 159 250 KDA, d'où un coefficient de réévaluation négatif égal à $(159\,250 / 245\,000) * 100 = 65\%$.

Désignation	Valeur d'origine	Amortiss. Cumulés	Valeur nette comptable
a Valeur réévaluée (1 ^{ère} réévaluation)	250 000	5 000	245 000
b Coefficient de réévaluation négatif	0,65	0,65	0,65
c Valeur réévaluée (2 ^{ème} réévaluation) = a x 0,65	162 500	3 250	159 250
d Montant des diminutions (a-c)	87 500	1 750	85 750

Le rapport de l'expert permet de faire ressortir que l'immobilisation a subi une perte de valeur de 85 750 KDA. Cette perte est imputée à l'écart de réévaluation et la différence est passée en charges.

L'écriture à passer consiste à :

- débiter le compte 105 «Ecart de réévaluation» pour 49 000 KDA,

Nb : selon notre compréhension l'amortissement rattaché à un actif est comptabilisé en charges (dotations aux amortissements) puis intégré dans le coût de l'actif immobilisé en contre partie du compte 73. « Production Immobilisée ».

6.2. Montant amortissable et valeur résiduelle

Le montant (ou base) amortissable est le coût d'un actif, ou tout autre montant substitué au coût dans les états financiers, diminué de sa valeur résiduelle probable à l'issue de sa période d'utilité dans la mesure où cette valeur résiduelle est significative et peut être déterminée de façon fiable. Ainsi :

- Base amortissable = valeur brute – valeur résiduelle
- Valeur brute d'un actif : elle correspond à sa valeur d'entrée dans le patrimoine ou à sa valeur réévaluée
- Le montant amortissable est réparti de façon systématique sur la durée d'utilité de l'actif.

6.3. Amortissement des composants d'une immobilisation corporelle

Chaque composant d'une immobilisation doit être amorti séparément. En conséquence, l'entité ventile le coût initial comptabilisé pour une immobilisation corporelle en ses composants et les amortit séparément.

Par exemple, il est approprié d'amortir séparément la cellule et les réacteurs d'un avion, que celui-ci soit détenu en nom propre ou dans le cadre d'un contrat de location financement (IAS 16 § 44).

Un composant d'une immobilisation corporelle peut avoir une durée d'utilité et un mode d'amortissement identiques à la durée d'utilité et au mode d'amortissement d'un autre composant de la même immobilisation. Ces deux ou plusieurs composants peuvent être regroupés pour déterminer une seule dotation aux amortissements. (IAS 16 § 45).

Dans la mesure où une entité amortit séparément certains éléments (composants) d'une immobilisation corporelle, elle amortit aussi séparément le reste de l'immobilisation qui se compose des éléments qui ne sont pas significatifs lorsqu'ils sont pris individuellement. Si une entité a des attentes diverses pour ces parties, des techniques d'approximation peuvent s'avérer nécessaires pour amortir le reliquat de manière à représenter fidèlement le rythme de consommation et/ou la durée d'utilité de ces parties (IAS 16 § 46).

6.4. Règles particulières d'amortissement

Un amortissement est comptabilisé même si la juste valeur de l'actif est supérieure à sa valeur comptable, pour autant que la valeur résiduelle de cet actif n'excède pas sa valeur comptable. Les réparations et la maintenance d'un actif ne remettent pas en cause la nécessité de l'amortir (IAS 16 § 52).

La valeur résiduelle d'un actif peut augmenter jusqu'à atteindre ou excéder la valeur comptable de l'actif. Dans ce cas, la dotation à l'amortissement de l'actif est nulle, à moins et jusqu'à ce que sa valeur résiduelle baisse ensuite jusqu'à un montant inférieur à la valeur comptable de l'actif (IAS 54).

Le point de départ de l'amortissement d'un actif commence dès qu'il est prêt à être mis en service, c'est-à-dire dès qu'il se trouve à l'endroit et dans l'état nécessaires pour pouvoir l'exploiter de la manière prévue par la direction. L'amortissement d'un actif doit cesser à la première date à laquelle cet actif est classé comme détenu en vue de la vente (ou inclus dans un groupe destiné à être cédé qui est classé comme détenu en vue de la vente) et la date à laquelle cet actif est décomptabilisé.

Par conséquent, l'amortissement ne cesse pas lorsque l'actif est laissé inutilisé ou mis hors service (inactif), sauf si l'actif est entièrement amorti. Toutefois, selon le mode d'amortissement

fondé sur l'utilisation (selon les unités produites), la dotation aux amortissements peut être nulle lorsqu'il n'y a aucune production (IAS 16 § 55).

6.5 Valeur résiduelle

La valeur résiduelle, ou valeur de revente, est le montant net qu'une entité s'attend à obtenir pour un actif à la fin de sa durée d'utilité après déduction des coûts de sortie attendus. La valeur résiduelle doit être significative et justifiée (par exemple par l'existence d'un marché) et pouvoir être mesurée de façon fiable.

Dans les économies non inflationnistes, la valeur résiduelle est le plus souvent insignifiante sauf dans le cadre de certaines opérations particulières, telles que par exemple les concessions ou les projets à durée déterminée. Aussi, il n'en est pas souvent tenu compte dans le calcul de la base amortissable.

Inversement, dans les pays inflationnistes, la valeur résiduelle peut être importante et influencer notablement sur la base amortissable. Elle peut même égaler ou dépasser dans certains cas la valeur d'acquisition.

6.6 Durée d'amortissement

La durée d'amortissement d'une immobilisation corporelle correspond à sa durée d'utilité qui se mesure par la consommation des avantages économiques attendus de l'actif. Elle correspond :

- soit à la période pendant laquelle l'entité s'attend à utiliser un actif ;
- soit au nombre d'unités de production ou d'unités similaires que l'entité s'attend à obtenir de l'actif.

La durée d'utilité d'un actif est définie en fonction de l'utilisation attendue de cet actif pour l'entité. La politique de gestion des actifs d'une entité peut faire intervenir la sortie d'actifs au bout d'un délai spécifié ou après consommation d'une certaine quantité d'avantages économiques futurs représentatifs de cet actif. En conséquence, la durée d'utilité d'un actif peut être plus courte que sa vie économique. L'estimation de la durée d'utilité de l'actif est **affaire de jugement**, basé sur l'expérience de l'entité pour des actifs similaires (IAS 16 § 57) ou sur la planification stratégique de cette entité.

L'utilité se mesure par la consommation d'avantages économiques par l'entité et non par rapport à des usages admis dans le secteur professionnel où intervient l'entité.

Hormis les terrains non amortissables, les actifs corporels ont le plus souvent une durée d'utilité déterminée. Sont donc amortissables les constructions, les installations de production, les matériels de transport, de levage et de manutention, les équipements de bureaux, etc... Pour l'estimation de la durée d'utilité d'une Immobilisation corporelle amortissable, il convient de tenir compte des principaux facteurs suivants :

- l'obsolescence technique découlant de changements ou d'améliorations dans les techniques de production, ou d'une évolution de la demande du marché
 - pour le produit ou le service fourni par l'actif ;
 - les conditions d'utilisation spécifiques à l'entité :
- l'usage attendu de l'actif, évalué par référence à sa capacité ou à sa production physique prévue ;
 - l'usure physique attendue, évaluée en fonction des conditions de fonctionnement et de maintenance prévues ;
 - la durée de protection, légale ou contractuelle, des droits de l'entreprise à l'utilisation de l'actif.
 - La durée d'utilité sera estimée pour chacun des composants d'une immobilisation.

Exemple :

Les durées d'utilité des éléments (composants) d'un bâtiment administratif peuvent être les suivantes :

- Gros œuvre..... : 30 à 50 ans
- Boiserie : 10 à 15 ans
- Installations électriques..... : 10 à 15 ans
- Plomberie : 5 à 10 ans
- Etanchéité..... : 10 à 15 ans
- etc.

Les éléments dont la durée d'utilité est identique peuvent faire l'objet d'un regroupement pour déterminer une dotation globale aux amortissements.

6.7 Modes d'amortissements

Le mode d'amortissement d'un actif est le reflet de l'évolution de la consommation par l'entité des avantages économiques liés à cet actif. Si cette évolution ne peut être déterminée de façon fiable, la méthode linéaire est adoptée.

- le mode linéaire conduit à une charge constante sur la durée d'utilité de l'actif,
- le mode dégressif conduit à une charge décroissante sur la durée d'utilité de l'actif,
- le mode des unités de production conduit à une charge proportionnelle à la production ou au temps d'utilisation au cours de la durée d'utilité de l'actif.

Remarque :

Le Système Comptable Financier prévoit aussi le mode progressif qui conduit à une charge croissante sur la durée d'utilité de l'actif (cf. § 121.7 de l'arrêté du 26 juillet 2008).

Le mode d'amortissement, la durée d'utilité et la valeur résiduelle initiaux sont réexaminés périodiquement en cas de modification importante du rythme attendu des consommations des avantages économiques découlant de ces actifs. Les prévisions et estimations antérieures sont modifiées pour refléter ce changement de rythme.

Lorsqu'un tel changement s'avère nécessaire, il est comptabilisé comme un changement d'estimation comptable et la dotation aux amortissements de l'exercice et des exercices futurs est ajustée (§121-8. Arrêté du 26 juillet 2008).

6.8 Plan d'amortissement

Le plan d'amortissement tient compte de la consommation des avantages économiques liés à un actif corporel. L'amortissement est comptabilisé en charge à moins qu'il ne soit incorporé dans la valeur comptable d'un actif produit par l'entité pour elle-même. Il prend en considération :

- le coût du bien,
- le mode d'amortissement,
- la durée ou le rythme de consommation des avantages économiques,
- le montant des amortissements,
- les pertes de valeur,
- la valeur résiduelle.

Les amortissements des immobilisations sont enregistrés au crédit du compte 28X «Amortissement des immobilisations » qui est subdivisé selon le même niveau de détail que les comptes principaux (20, 21 et 22) auxquels ils se rapportent.

En contrepartie, les dotations aux amortissements sont enregistrées en charges au débit des comptes de dotations.

6.9 Début d'amortissement

L'amortissement d'un actif commence à être calculé et comptabilisé dès qu'il est prêt à être mis en service, c'est à dire qu'il se trouve à l'endroit et dans l'état nécessaire pour pouvoir être exploité de la manière prévue par la Direction. Il n'attend pas la réception définitive de l'actif qui est liée à la levée de réserves techniques éventuelles qui peuvent s'étaler parfois sur plus d'un exercice.

Lorsqu'un bien amorti selon le système linéaire est à l'arrêt pendant une longue période, l'entité est tenue de procéder à son amortissement comme s'il a continué à être exploité normalement. L'amortissement est pratiqué quel que soit le mode mais si le mode est celui de l'unité produite l'amortissement est égal à zéro

6.10 Cessation d'amortissement

L'amortissement d'un actif cesse à la première date à laquelle cet actif :

- est classé comme détenu en vue de la vente (ou inclus dans un groupe d'actifs classé comme détenu en vue de la vente). Dans ce cas, il subit en fin d'exercice un test de dépréciation.
- est décomptabilisé.

L'amortissement ne cesse pas d'être pratiqué lorsque l'actif est laissé inutilisé ou mis hors service (inactif) et détenu en vue de sa sortie à la fin de la durée de son utilité. Cependant, lorsque le mode d'amortissement est fondé sur les unités de production et que la production au cours d'un exercice est nulle, la dotation aux amortissements est également nulle.

Exemple 1 : Amortissement linéaire

Un équipement A a été acquis le 1^{er} juillet de l'exercice courant pour 900 000 DA. Il est prévu qu'il sera utilisé pendant 3 ans à l'issue desquels il sera vendu. L'entité espère en retirer 300 000 DA net (valeur résiduelle probable déterminée par un évaluateur). La valeur actualisée des flux futurs de trésorerie de cet actif est estimée à 400 000 DA. L'entité pratique l'amortissement linéaire.

Calculer la dotation aux amortissements de l'exercice.

Solution :

La dotation de l'exercice est calculée comme suit :

Désignation	Détail	Montant (DA)
Montant brut (A) :	900 000	
Valeur résiduelle probable (B) :	<u>(300 000)</u>	600 000
Valeur amortissable (A) – (B) :	3 ans	100 000
Durée d'utilité :	$(600\ 000/3) \times 6/12$	
Dotation de l'exercice N:		

L'entité aura à passer l'écriture suivante :

Comptes	Libellé	Débit	Crédit
681 281xx	Dotations aux amortissements, provisions et pertes de valeur, actifs non courants Amortissement Equipement A	100 000	100 000

Exemple 2 : Amortissement linéaire :

1^{er} cas - Un équipement B acquis au début du mois de janvier de l'exercice précédent (N-1) présente les caractéristiques suivantes :

- Montant brut : 2 000 000 DA
- Durée d'utilité : 5 ans
- Valeur résiduelle probable : 500 000 DA
- Amortissement pratiqué à la clôture de l'exercice N-1 : 300 000 DA

$$(2\,000\,000 - 500\,000) \times 1/5$$

A la fin de l'exercice N l'entité a réexaminé les caractéristiques de l'équipement et a décidé que la durée d'utilité sera portée à 7 ans (depuis la date d'acquisition). A la clôture de l'exercice N, la valeur résiduelle espérée à l'issue des 6 ans restants est finalement estimée à 200 000 DA (valeur résiduelle probable déterminée par un évaluateur).

Calculer la dotation aux amortissements de l'exercice.

Remarque :

Les modifications apportées aux estimations relatives à l'équipement seront traitées comme un changement d'estimation comptable et seules les dotations aux amortissements de l'exercice et des exercices futurs seront ajustées (cf. § 121-8 et 138-1 de l'arrêté du 26 juillet 2008).

Calcul de la dotation aux amortissements :

Désignation	Détail	Montant (DA)
Montant brut (A) :	2 000 000	
Amortissements pratiqués (B)	<u>300 000</u>	1 700 000
Valeur nette comptable (A) - (B) = (C) :	<u>(200 000)</u>	1 500 000
Valeur résiduelle probable (D) :	6 ans	250 000
Valeur amortissable (C) - (D) :	1 500 000/6	
Durée d'utilité :		
Dotation de l'exercice :		

La dotation aux amortissements de l'exercice N est de 250 000 DA. Aucune correction ne sera apportée à la dotation de l'exercice précédent qui était de 300 000 DA.

Comptes	Libellé	Débit	Crédit
681	Dotations aux amortissements, provisions et pertes de valeur, actifs non courants		
	Amortissement	250 000	250 000
281xx	Amortissement équipement B		

2^{ème} cas : Amortissement en fonction des unités de production

L'entité XYZ a acquis un équipement E au milieu de l'exercice courant pour la somme de 4 000 000 DA.

Le nombre d'unités de production que l'entité s'attend à obtenir de cet équipement est de 1 000 000. L'entité compte revendre l'équipement à la fin de sa durée d'utilité et en retirer la somme nette de 1 000 000 DA selon un évaluateur professionnel indépendant qualifié. La valeur actualisée des flux futurs de trésorerie de cet actif est estimée à 2 000 000 DA. Déterminer la dotation aux amortissements de chacun des trois premiers exercices en supposant que les nombres d'unités produites par exercice sont :

Exercices	Nombre d'unités produites
N	200 000
N+1	0
N+2	300 000

Solution :

La durée d'utilité dans cet exemple correspond au nombre d'unités de production ou d'unités similaires que l'entité s'attend à obtenir dans l'utilisation de son équipement. La période pendant laquelle l'entité s'attend à utiliser son équipement ne présente dans ce cas aucun intérêt.

Désignation	Détail	Montant (DA)
Montant brut (A) :	4 000 000	
Valeur résiduelle probable (B) :	(1 000 000)	3 000 000
Valeur amortissable (A) – (B) :	1 000 000	3
Durée d'utilité (unités produites) :	3 000 000/1 000 000	600 000
Dotations par unité produite :	200 000 X 3	0
Dotation de l'exercice :	0 X 3	900 000
N	300 000 X 3	
N+1		
N+2		

On remarque que la date d'acquisition ou le nombre de mois de détention de l'équipement durant l'exercice courant n'est pas pertinent pour le calcul de la dotation aux amortissements de l'exercice ; c'est le nombre d'unités produites qui est utilisé.

Les écritures à passer pour la constatation des amortissements de chacun des exercices sont :

- Exercice N

Comptes	Libellé	Débit	Crédit
681 281xx	Dotations aux amortissements, provisions et pertes de valeur, actifs non courants Amortissement Amortissement équipement E exercice N	600 000	600 000

- Exercice N+1

Aucune écriture ne sera passée. Le nombre d'unités produites est nul.

- Exercice N+2

Comptes	Libellé	Débit	Crédit
681 281xx	Dotations aux amortissements, provisions et pertes de valeur, actifs non courants Amortissement Amortissement équipement E exercice N+2	900 000	900 000

3ème cas : Amortissement dégressif

Le Système Comptable Financier ne précise pas la (ou les) méthode(s) à utiliser pour le calcul des dotations annuelles aux amortissements lorsque l'entité estime que l'application du mode dégressif traduit mieux la consommation des avantages économiques de l'utilisation d'un actif. Il existe différentes méthodes comme l'illustrent les exemples ci-après.

1°/ Application de taux d'amortissement dégressifs à une base constante

Exemple 1 :

L'entité ABC a acquis le 1^{er} janvier de l'exercice N un matériel de production M d'une valeur de 15 000 000 DA amortissable sur 3 ans selon le mode dégressif aux taux de 50 %, 30 % et 20% respectivement pour la 1^{ère}, la 2^{ème} et la 3^{ème} année. La valeur résiduelle à la fin de la durée d'utilité est estimée à 5 000 000 DA.

- Le calcul de la dotation aux amortissements se présente comme suit :

Désignation	Détail	Montant (DA)
Montant brut (A) :.....	15 000 000	
Valeur résiduelle probable (B) :.....	(5 000 000)	10 000 000
Valeur amortissable (A) – (B) :.....		
Durée d'utilité : 3 ans	10 000 000 X 50%	5 000 000
Dotation de l'exercice :	10 000 000 X 30%	3 000 000
N.....	10 000 000 X 20%	2 000 000
N+1.....		
N+2.....		

Les écritures à passer pour la constatation des amortissements de chacun des exercices sont :

- Exercice N

Comptes	Libellé	Débit	Crédit
681 281xx	Dotations aux amortissements, provisions et pertes de valeur, actifs non courants Amortissement Amortissement équipement M exercice N	5 000 000	5 000 000

- Exercice N+1

Comptes	Libellé	Débit	Crédit
681 281xx	Dotations aux amortissements, provisions et pertes de valeur, actifs non courants Amortissement Amortissement équipement M exercice N	3 000 000	3 000 000

- Exercice N+2

Comptes	Libellé	Débit	Crédit
681 281xx	Dotations aux amortissements, provisions et pertes de valeur, actifs non courants Amortissement équipement M Amortissement équipement M exercice N+2	2 000 000	2 000 000

2°/ Application de l'amortissement dégressif "fiscal"

Cette méthode consiste à appliquer à la valeur comptable (nette) à la fin de chaque exercice un **taux** (pourcentage) d'amortissement constant obtenu en multipliant le taux d'amortissement **linéaire** par un coefficient qui est fonction de la durée d'utilisation de l'actif. Les coefficients fixés **antérieurement** par la réglementation fiscale sont les suivants :

- 1,5 si la durée d'utilisation de l'actif est de 3 ou 4 ans,
- 2 si la durée d'utilisation de l'actif est de 5 ou 6 ans,
- 2,5 si la durée d'utilisation de l'actif est supérieure à 6 ans.

Ce système est fixé par le décret exécutif n° 92-271 du 6 juillet 1992 pris en application de l'article 174 du code des impôts directs. Il correspond à un avantage fiscal accordé aux entreprises qui réunissent un certain nombre de conditions dont notamment l'acquisition d'équipements prévus par le décret sus visé. Son utilisation est donc réglementée dans la mesure où seuls les équipements prévus par ce décret sont éligibles à l'amortissement dégressif.

Exemple 2 :

La société « H » a acquis le 1er janvier N un matériel de travaux publics pour 40.000 KDA et a opté pour l'amortissement dégressif « fiscal ». La durée d'utilité de ce matériel est de huit (8) ans ; sa valeur résiduelle est négligeable.

Déterminer la dotation aux amortissements de chaque exercice et enregistrer les écritures du premier exercice.

Solution :

- la valeur brute du matériel (base amortissable) est de 40.000 KDA,
- le taux d'amortissement constant (ou linéaire) correspondant à une durée d'utilité du matériel (08 ans) est de $(100/8)/100 = 12,50 \%$
- l'annuité constante d'amortissement est de $40\ 000 \times 12,5 \% = 8\ 000$ KDA
- le coefficient d'amortissement dégressif à appliquer au taux linéaire et correspondant à la durée d'utilisation du matériel est de 2,5
- le taux d'amortissement dégressif est égal au produit du taux linéaire par le coefficient multiplicateur 2,5 soit $12,50 \% \times 2,5 = 31,25\%$. Ce taux sera appliqué de manière constante à la valeur comptable (nette) du matériel à la clôture de chaque exercice.

Remarque : pour éviter que les annuités d'amortissements soient indéfinies, la méthode consiste à revenir au linéaire lorsque l'annuité dégressive devient inférieure à l'annuité constante.

Compte tenu des éléments qui précèdent, le tableau d'amortissement de l'immobilisation se présente comme suit :

• Tableau d'amortissement

Année 31-déc	Montant net début Exercice	Taux d'amort.	Dotation Exercice	Cumul des amortissem.	Valeur comptable fin d'exercice
N	40 000	0,3125	12 500	12 500	27 500
n+1	27 500	0,3125	8 594	21 094	18 906
n+2	18 906	0,3125	5 908	27 002	12 998
n+3	12 998	0,3125	4 062	31 064	8 936
n+4	8 936	0,3125	2 793	33 856	6 144
n+5	6 144	1/3	2 048	35 904	4 096
n+6	4 096	1/3	2 048	37 952	2 048
n+7	2 048	1/3	2 048	40 000	0

- Enregistrement de la première dotation aux amortissements (31-12-N) :

Comptes		Libellé	D	C
681	2815	Dotations aux amortissements matériel X Amortissement matériel X Constatation, amortissement exercice N	12 500	12 500

3°/ Amortissement dégressif selon la méthode SOFTY

Une autre méthode utilisée, appelée « méthode Softy » (Sum of the years digits ou somme des chiffres des années), consiste à appliquer à la valeur amortissable qui est constante des taux d'amortissements dégressifs où chaque taux annuel est obtenu en faisant le rapport N/D où N (numérateur) représente le nombre d'années restant à courir avant la fin de la durée d'utilisation de l'actif et D (dénominateur) est égal à la somme des numéros d'ordre des années d'utilisation de l'actif.

Exemple 3 :

Soit un matériel acquis pour 20 000 000 DA dont la durée d'utilisation est de 4 ans et la valeur résiduelle négligeable.

- Le tableau d'amortissement se présente comme suit avec $D = 1+2+3+4 = 10$

Année	Taux d'amortissement	Dotations annuelles	Cumul des amortissements	Valeur comptable à la fin de l'exercice
1	4/10	8 000 000	8 000 000	12 000 000
2	3/10	6 000 000	14 000 000	6 000 000
3	2/10	4 000 000	18 000 000	2 000 000
4	1/10	2 000 000	20 000 000	0

- Enregistrement de la première dotation aux amortissements 31-12-N :

Comptes		Libellé	D	C
681	2815	Dotations aux amortissements, matériel X Amortissement matériel X Constatation, amortissement exercice N	8 000 000	8 000 000

Remarque : L'entité doit s'assurer que la méthode d'amortissement appliquée est celle qui traduit au mieux la consommation des avantages économiques liés à l'utilisation des biens amortissables.

6.11 - Amortissements par composant

a- Principes généraux

Une immobilisation corporelle est le plus souvent constituée d'un ensemble d'éléments ou composants qui procurent des avantages économiques selon un rythme différent et dont le coût, la durée d'utilité sont également différents.

Il apparaît donc normal que la consommation des avantages économiques liée à l'utilisation d'une immobilisation corporelle (amortissement) soit déterminée par composant. Pour cela, il est indispensable que les immobilisations amortissables soient décomposées et suivies en comptabilité par composant.

b Règles d'application

Les coûts historiques des composants sont reconstitués :

- à partir des factures d'origine,
- à partir des factures de composants de remplacement,
- en utilisant d'autres moyens tels que la décomposition en fonction du coût actuel à neuf,
- ou à dire d'experts.

Si l'entité a procédé au remplacement d'un composant, elle doit reconstituer son coût, l'inscrire comme actif et procéder à son amortissement après avoir décomptabilisé l'élément remplacé.

c- Comptabilisation

La première comptabilisation de la décomposition des biens en composants doit donner lieu à une écriture comptable par laquelle :

- le compte de la classe 2 de l'immobilisation concernée est crédité pour son montant brut,
- par le débit des comptes des immobilisations concernées, ouverts pour enregistrer les montants correspondants aux composants obtenus de la décomposition de l'immobilisation.

Exemple 1 :

Le 1^{er} janvier N, une entreprise a acquis une installation pour 2 500 KDA HT.

L'installation est équipée d'un moteur pour son utilisation d'une valeur de 500 KDA HT qui doit être remplacé tous les 5 ans.

La durée d'utilité de l'installation est de 15 ans. Le moteur est remplacé le 1^{er} janvier N+5, sa valeur de remplacement est de 600 KDA HT.

Lors de l'acquisition au 1^{er} janvier N :

Comptes		Libellé	Débit	Crédit
215xx		Installations techniques ... structure	2 000	
215xx		Installations techniques..., -moteur-	500	
445x	512	Etat, TVA à récupérer	425	2 925
		Banque		
		Constatation acquisition fact n° du		

Au 31 décembre N : dotation annuelle aux amortissements

Comptes		Libellé	Débit	Crédit
681		Dotations aux amortissements, provisions et pertes de valeur actifs non courants	233	
	2815x	Amort instal. techn. structure (2000/15)		133
	2815x	Amort instal. Techn. moteur (500/5)		100
		Constatation dotations aux amortissements		

Au 1^{er} janvier N+5 : sortie de l'ancien composant (moteur) et entrée du nouveau composant

281xx		Amortissement moteur	500	
	215xx	Installations techniques..., -moteur-		500
		Constatation sortie composant moteur		

215x		Installations techniques..., -moteur-y	600	
445x	512	Etat, TVA à récupérer	102	702
		Banque		
		Constatation acquisition nouveau moteur		

Au 31 décembre N+5 : dotation annuelle

	Comptes	Libellé	Débit	Crédit
681		Dotations aux amorts, provisions, pertes de valeur	253	
	281xx	Amort instal. techn. Structure (2000/15)		133
	281xx	Amort instal. techn. moteur (600/5)		120
		Constatation des dotations aux amortissements		

Exemple 2 :

Une entreprise d'édition et de publicité fait l'acquisition d'une rotative neuve d'une valeur de 40 000 KDA HT le 1^{er} février N.

La mise en service a eu lieu le 1^{er} juillet N. A cette occasion, différents frais sont supportés par l'entreprise :

- Frais de livraison: 20 KDA
- Frais d'installation et de mise en service : 150 KDA. L'entreprise espère, compte tenu des conditions du marché, la revendre à la fin des 10 années d'utilisation pour 800 KDA, mais elle aura à supporter 15 KDA de frais de démontage.

Toutefois, lors des premières commandes réalisées sur cette rotative des pannes ont généré 20 KDA de charges relatives à des produits non conformes qui ont dû être détruits.

Solution :

Valeur à immobiliser :

La valeur à immobiliser est le coût historique composé de :

- Valeur d'acquisition :40 000 KDA
- Frais de livraison : 20 KDA
- Frais d'installation : 150 KDA
- Coût historique à immobiliser :40 170 KDA

Les pertes opérationnelles (20 KDA) liées à l'utilisation d'une nouvelle immobilisation ne peuvent être activées (immobilisées).

Valeur amortissable

Elle doit tenir compte de la valeur potentielle de revente et des frais de sortie, c'est-à-dire la valeur résiduelle :

- a) Coût historique à immobiliser :40 170 KDA
- b) Valeur résiduelle estimée : 800 KDA
- c) Frais de démontage : 15 KDA
- d) Valeur (base) amortissable = a - (b-c)39 385 KDA

Calcul de la dotation aux amortissements année N

Le montant des amortissements sera calculé selon le mode linéaire à partir de la date de mise en service: $(39\ 385 / 10) * 6/12 = 1\ 969,25$ KDA.

6.12 Révision périodique de la durée d'utilité, du mode d'amortissement et de la valeur résiduelle

Le mode d'amortissement, la durée d'utilité et la valeur résiduelle à l'issue de la durée d'utilité appliqués aux immobilisations corporelles doivent être réexaminés périodiquement en cas de modification importante du rythme attendu des avantages économiques découlant de ces actifs ; les prévisions et estimations antérieures doivent être modifiées pour refléter ce changement de rythme.

En effet, selon le § 121.8 de l'arrêté du 26 juillet 2008, la valeur résiduelle et la durée d'utilité d'un actif doivent être révisées au moins à chaque fin de période si le rythme de consommation de avantages économiques futurs est plus rapide ou plus lent que prévu. Ainsi, il peut s'avérer nécessaire d'appliquer une nouvelle durée aux biens à acquérir ou à produire et modifier celle restant à courir aux biens existants. Il pourra également être nécessaire de changer la méthode d'amortissement et passer par exemple de l'amortissement linéaire à l'amortissement dégressif ou inversement.

Lorsqu'un tel changement s'avère nécessaire, il est comptabilisé comme un changement d'estimation comptable qui n'a d'effet que sur la dotation aux amortissements de l'exercice en cours et des exercices futurs qui doit alors être ajustée (§ 121-8 et 138-1 de l'arrêté du 26 juillet 2008).

Dans ce cas, la révision du plan d'amortissement suite à une modification de la durée ou du rythme d'utilisation de l'immobilisation corporelle s'impose.

En effet, toute modification significative des conditions d'utilisation du bien justifie la révision du plan d'amortissement en cours. Ainsi :

- l'utilisation peut être allongée du fait des dépenses ultérieures sur l'actif qui améliore son niveau de performance ;
- inversement, les changements techniques ou les évolutions du marché peuvent conduire à réduire sa durée d'utilisation.

Exemple : Modification de la durée d'utilité

Un actif corporel amortissable a été acquis le 01 janvier N pour 100 000 KDA hors TVA ; sa durée d'utilité est estimée à 10 ans ; sa valeur résiduelle est négligeable compte tenu du marché ; elle n'a donc pas d'impact sur la valeur recouvrable ni sur la base amortissable. Cet actif est amorti selon la méthode linéaire.

Après 2 exercices, la Direction a révisé la durée d'utilité et l'a fixée à 4 ans. Elle a estimé que la valeur résiduelle est négligeable.

Conséquences sur le plan d'amortissement :

- Le plan d'amortissement sera modifié pour tenir compte de la nouvelle durée d'utilisation ;
- Les dotations annuelles aux amortissements seront révisées et portées au compte 681 « Dotations aux amortissements, provisions et pertes de valeur – actifs non courants » ;
- Pour assurer la révision du plan d'amortissement, le taux d'amortissement est ajusté en fonction de la nouvelle durée ou du nouveau rythme d'utilisation pour l'exercice en cours et les exercices ultérieurs.

Il ressort des données ci-dessus que :

- (a) la valeur comptable de l'actif, après 2 annuités d'amortissements est de :
 $100\ 000 - (100\ 000 \times 10\% \times 2) = 80\ 000\ \text{KDA}$,
- (b) la durée d'utilité restant à courir est de 4 ans,
- (c) la nouvelle dotation annuelle pour les 4 années restant à courir sera de :
 $(100\ 000 - (100\ 000 \times 2/10))/4 = 80\ 000/4 = 20\ 000\ \text{KDA}$.

La dotation annuelle passe de 10 000 KDA à 20 000 KDA ; elle n'affectera pas les exercices antérieurs. Il s'agit d'un changement d'estimation et non d'une correction d'erreur.

Plan d'amortissement révisé :

Exercices	Plan d'amortissement initial			Plan d'amortissement modifié		
	Dotations Aux amortis.	Amortis. cumulés	Valeur comptable	Dotations Aux amortis	Amortis cumulés	Valeur comptable
1 N	10 000	10 000	90 000	10 000	10 000	90 000
2 N+1	10 000	20 000	80 000	10 000	20 000	80 000
3 N+2	10 000	30 000	70 000	20 000	40 000	60 000
4 N+3	10 000	40 000	60 000	20 000	60 000	40 000
5 N+4	10 000	50 000	50 000	20 000	80 000	20 000
6 N+5	10 000	60 000	40 000	20 000	100 000	0
N+6...	10 000	70 000	30 000	x	x	x
.....	....	.....		x	x	x
Total	100 000	100 000	0	100 000	100 000	0

a- Révision du plan d'amortissement par suite d'un changement de mode d'amortissement :

Le changement du mode d'amortissement pour adopter un rythme de consommation d'avantages économiques correspondant au mieux à l'utilisation d'un bien amortissable nécessitera l'élaboration d'un tableau d'amortissement faisant ressortir les nouvelles dotations aux amortissements à pratiquer pour les exercices subséquents.

b- Révision du plan d'amortissement suite à un changement de la base amortissable d'une immobilisation par suite d'une réestimation de la valeur résiduelle.

Ce cas de révision est examiné au paragraphe 7 ci-dessous « Pertes de valeur ».

7 - Dépréciation des immobilisations corporelles : pertes de valeur

7.1 Définitions

La dépréciation, ou perte de valeur, d'une immobilisation corporelle (ou d'une Unité Génératrice de Trésorerie) est le montant de l'excédent de la valeur comptable sur la valeur recouvrable de cet actif.

La détermination d'une perte de valeur nécessite de connaître ce que recouvrent les différentes notions de valeur suivantes :

- **Valeur actualisée** : estimation actuelle des flux de trésorerie futurs dans le cours normal de l'activité ;
- **Valeur comptable** : montant auquel un actif est comptabilisé après déduction du cumul des amortissements et du cumul des pertes de valeur y afférents ;
- **Valeur d'utilité** : valeur actuelle des flux de trésorerie futurs estimés attendus de l'utilisation continue d'un actif et de sa cession à la fin de sa durée d'utilité ;
- **Valeur de réalisation** : montant de trésorerie ou d'équivalents de trésorerie qui pourrait être obtenu actuellement en vendant un actif lors d'une sortie volontaire ;
- **Valeur nette de réalisation** : prix de vente estimé dans le cours normal de l'activité, diminué des coûts estimés pour l'achèvement et des coûts estimés nécessaires pour réaliser la vente ;
- **Valeur recouvrable** : valeur la plus élevée entre a) le prix de vente net d'un actif (juste valeur d'un actif (ou d'une unité génératrice de trésorerie) diminuée des coûts de la vente et b) sa valeur d'utilité ;

- **Valeur résiduelle (d'un actif)** : montant net qu'une entité s'attend à obtenir pour un actif à la fin de sa durée d'utilité après déduction des coûts de sortie attendus ;
- **Juste valeur** : montant pour lequel un actif pourrait être échangé entre parties bien informées, consentantes et agissant dans des conditions de concurrence normale.

Le paragraphe 112-1 de l'arrêté du 26 juillet 2008 prévoit que la méthode d'évaluation des éléments inscrits en comptabilité est fondée en règle générale sur la convention des coûts historiques. Il précise aussi qu'il est procédé dans certaines conditions fixées dans l'arrêté susvisé et pour certains éléments, à une révision de cette évaluation sur la base :

- de la juste valeur (ou coût actuel),
- de la valeur de réalisation,
- de la valeur actualisée (ou valeur d'utilité).

Un actif est comptabilisé pour sa valeur recouvrable lorsque celle-ci est inférieure à sa valeur comptable. Dans ce cas, l'actif a subi une dépréciation autre que l'amortissement ; l'entité comptabilise une perte de valeur.

Lors des travaux d'inventaire, les immobilisations corporelles et incorporelles doivent faire l'objet, en plus d'un test de dépréciation, d'un examen pour appliquer la règle générale d'évaluation prévue par le paragraphe 121-3 de l'arrêté du 26 juillet 2008.

7.2 Détermination d'une perte de valeur

Les règles de détermination des pertes de valeur sont précisées par les paragraphes 112-5 à 112-7 de l'arrêté du Ministère des finances du 26 juillet 2008.

Une entité apprécie à chaque date de clôture s'il existe un quelconque indice montrant qu'un actif a pu perdre de la valeur. S'il existe un tel indice, l'entité estime la **valeur recouvrable** de l'actif (§112-5).

La **valeur recouvrable** d'un actif correspond à la valeur la plus élevée entre son **prix de vente net** et sa **valeur d'utilité**. Dans les cas où, il n'est pas possible de déterminer le prix de vente net d'un actif, sa valeur recouvrable sera considérée comme égale à sa valeur d'utilité. (§112-6). Il en est ainsi lorsqu'il n'existe pas de marché actif pour des immobilisations de seconde main (ou d'occasion).

Le **prix de vente net (juste valeur)** d'un actif est le montant qui peut être obtenu de la vente d'un actif lors d'une transaction dans des conditions de concurrence normale entre des parties bien informées et consentantes, diminué des coûts de sortie. (§112-6).

La **valeur d'utilité** d'un actif, pris individuellement, est la valeur actualisée de l'estimation des flux de trésorerie futurs attendus de l'utilisation continue de l'actif et de sa cession à la fin de sa durée d'utilité. Dans les cas où cet actif ne génère pas directement de flux de trésorerie, sa valeur recouvrable est déterminée pour l'**unité génératrice de trésorerie (UGT)** à laquelle il appartient (§112-6).

Une **unité génératrice de trésorerie (UGT)** est le plus petit groupe identifiable d'actifs qui génère des entrées de trésorerie largement indépendantes des entrées de trésorerie générées par d'autres actifs ou groupes d'actifs. (§112-6).

Exemples d'indices de perte de valeur :

- La valeur de l'actif net d'une entité excède la valeur boursière de son capital ;
- Une entité découvre que sa seule usine neuve de fabrication de papier à partir de copeaux de bois vient d'être mise en difficulté par une autre entité fabricant le même type de papier mais en utilisant du papier recyclé, à très bon marché ;
- Une entité voit le prix du marché de son seul produit diminuer considérablement à tel point qu'elle réalise des pertes significatives.

Quelles sont les conséquences pour chaque cas ?

L'application du paragraphe 112-7 de l'arrêté du 26 juillet 2008 permet de déterminer la perte de valeur que l'entité doit comptabiliser afin de ramener l'actif concerné à sa juste valeur. Ce paragraphe prévoit que :

- lorsque la valeur recouvrable d'un actif est inférieure à sa valeur comptable (nette d'amortissement), cette dernière doit être ramenée à sa valeur recouvrable,
- le montant de l'excédent de la valeur comptable sur la valeur recouvrable constitue une perte de valeur.

Cette perte de valeur doit faire l'objet de comptabilisation.

7.2.1 Détermination de la valeur recouvrable

La valeur recouvrable d'un actif correspond à la valeur la plus élevée entre son prix de vente net et sa valeur d'utilité (§ 112-6 de l'arrêté du 26 juillet 2008).

a- Juste valeur diminuée du coût de la vente (prix de vente net) ⁽¹⁾

La meilleure indication de la juste valeur d'un actif diminuée des coûts de la vente est un prix figurant dans un accord de vente irrévocable signé à l'occasion d'une transaction dans des conditions de concurrence normale, ajusté pour prendre en compte les coûts marginaux directement attribuables à la sortie de l'actif.

S'il n'existe pas d'accord de vente irrévocable mais si un actif est négocié sur un marché actif, la juste valeur diminuée des coûts de la vente est le prix de marché de l'actif diminué des coûts de sortie. Le prix du marché approprié est généralement le cours acheteur du jour. Lorsque les cours acheteurs du jour ne sont pas disponibles, le prix de la transaction la plus récente peut fournir une base à partir de laquelle la juste valeur diminuée des coûts de la vente peut être estimée, sous réserve que les circonstances économiques n'aient pas changé de façon importante entre la date de la transaction et la date à laquelle est effectuée l'estimation.

S'il n'existe ni accord de vente irrévocable ni marché actif pour un actif, la juste valeur diminuée des coûts de la vente est estimée à partir de la meilleure information disponible pour refléter le montant, net des coûts de sortie, qu'une entité pourrait obtenir, à la date de clôture, pour la sortie de l'actif lors d'une transaction dans des conditions de concurrence normale entre des parties bien informées et consentantes.

Pour déterminer ce montant, l'entité considère le résultat de transactions récentes portant sur des actifs similaires dans le même secteur d'activité. La juste valeur diminuée des coûts de la vente ne reflète pas une vente forcée, à moins que la direction ne soit obligée de vendre immédiatement.

Les coûts de sortie, autres que ceux déjà comptabilisés en tant que passifs, sont déduits pour déterminer la juste valeur diminuée des coûts de la vente. Les frais d'actes, les droits de timbre et taxes similaires liées à la transaction, les coûts d'enlèvement de l'actif et les coûts marginaux directs engagés pour mettre l'actif en état d'être vendu constituent des exemples de coûts de sortie. Toutefois, les indemnités de fin de contrat de travail et les coûts associés à la réduction ou à la restructuration d'une activité suite à la sortie d'un actif ne représentent pas des coûts marginaux directs de sortie de l'actif.

Il arrive parfois que la sortie d'un actif impose à l'acheteur la reprise d'un passif et que l'on dispose seulement d'une juste valeur unique diminuée des coûts de la vente, tant pour l'actif que pour le passif. La valeur du passif est prise en compte pour la détermination du coût de la vente.

Le paragraphe 121-21 de l'arrêté du 26 juillet 2008 prévoit que la juste valeur ou valeur de marché est déterminée sur la base d'une estimation effectuée par des évaluateurs professionnels qualifiés.

b- Valeur d'utilité

Le paragraphe 112-6 de l'arrêté du 26 juillet 2008 définit la valeur d'utilité comme étant la valeur actualisée de l'estimation des **flux de trésorerie futurs attendus** de l'utilisation continue de l'actif et de sa cession à la fin de sa durée d'utilité.

L'estimation de la valeur d'utilité d'un actif implique les étapes suivantes (IAS 36.31) :

(i) l'estimation des entrées et sorties de trésorerie futures devant être générées par l'utilisation continue de l'actif et par sa sortie in fine,

(ii) l'application du taux d'actualisation approprié à ces flux de trésorerie futurs.

Base d'estimation des flux de trésorerie futurs (IAS 36.33)

Pour évaluer la valeur d'utilité, une entité doit établir des projections des flux de trésorerie sur la base :

(a) d'hypothèses raisonnables et documentées,

(b) de prévisions / budgets financiers les plus récents approuvés par la direction.

Les projections établies sur la base de ces budgets/prévisions doivent couvrir une période d'une durée maximale de cinq ans, sauf si une période plus longue peut être justifiée.

Taux d'actualisation

Un taux qui reflète les appréciations actuelles du marché de la valeur temps de l'argent et les risques spécifiques à l'actif est le taux de rendement que des investisseurs demanderaient s'ils avaient à choisir un placement qui générerait des flux de trésorerie dont le montant, l'échéancier et le profil de risques seraient équivalents à ceux que l'entité s'attend à obtenir de l'actif.

Lorsqu'une entité ne peut obtenir directement du marché un taux spécifique à un actif, elle utilise des substituts pour estimer le taux d'actualisation.

Dans un souci de simplification des calculs complexes que nécessite la détermination de la valeur d'utilité, le paragraphe 112-6 de l'arrêté du 26 juillet 2008 autorise les entités à recourir à des estimations, des moyennes et des calculs simplifiés pour fournir une approximation raisonnable des calculs détaillés nécessaires pour déterminer la valeur d'utilité ou le prix de vente net d'un actif.

Lorsque l'entité a déterminé, selon les règles préconisées ci-avant, d'une part la juste valeur diminuée du coût de la vente ou le prix de vente net et d'autre part, la valeur d'utilité d'un actif, elle pourra alors déterminer la valeur recouvrable de cet actif qui correspond à la valeur la plus élevée des deux.

Approche par les flux de trésorerie attendus (IAS 36 A7, A8, A 9)

L'approche par les flux de trésorerie attendus est, dans certaines situations, un outil d'évaluation plus efficace que ne l'est l'approche traditionnelle. En mettant au point une évaluation, l'approche par les flux de trésorerie attendus utilise toutes les attentes concernant des flux de trésorerie potentiels au lieu de l'unique flux le plus probable.

Par exemple, un flux de trésorerie pourrait être de 100 DA, de 200 DA ou de 300 DA avec une probabilité respective de 10 %, de 60 % et de 30 %. Le flux de trésorerie attendu est de 220 DA. L'approche par les flux de trésorerie attendus diffère ainsi de l'approche traditionnelle en se concentrant sur l'analyse directe des flux de trésorerie concernés et sur des énoncés plus explicites des hypothèses utilisées dans l'évaluation.

L'approche par les flux de trésorerie attendus permet aussi d'utiliser les techniques de la valeur actuelle lorsque l'échéancier des flux de trésorerie est incertain. Par exemple, un flux de trésorerie de 1000 DA peut être perçu dans un an, deux ans ou trois ans avec une probabilité respective de 10

%, de 60 % et de 30 %. L'exemple ci-dessous montre le calcul de la valeur actuelle attendue dans cette situation.

Valeur actuelle de 1 000 DA dans un an à 5 %	952,38	
Probabilité	10 %	95,24
Valeur actuelle de 1 000 DA dans 2 ans à 5,25 %	902,73	541,64
Probabilité	60 %	255,48
Valeur actuelle de 1 000 DA dans 3 ans à 5,50 %	851,61	
Probabilité	30 %	
Valeur actuelle attendue :		892,36

La valeur actuelle attendue de 892,36 DA diffère de la notion traditionnelle de la meilleure estimation de $1\,000 \times 1,0525^{-2} = 902,73$ DA (la probabilité de 60 %). Un calcul traditionnel de la valeur actuelle appliqué à cet exemple impose une décision quant à l'échéancier possible des flux de trésorerie à utiliser et, en conséquence, ne refléterait pas la probabilité des autres échéances. Ceci tient au fait que, dans un calcul traditionnel de la valeur actuelle, le taux d'actualisation ne peut pas refléter les incertitudes liées à l'échéancier.

Il ne faudrait pas perdre de vue l'importance des dispositions fondamentales du paragraphe 112-6 de l'arrêté du 26 juillet 2008 qui énonce, concernant la valeur d'utilité et la notion de flux de trésorerie futurs attendus, ce qui suit :

« La valeur d'utilité d'un actif est la valeur actualisée de l'estimation des flux de trésorerie futurs attendus de l'utilisation continue de l'actif et de sa cession à la fin de sa durée d'utilité. »

Dans les cas où il n'est pas possible de déterminer le prix de vente net d'un actif, sa valeur recouvrable sera considérée comme égale à sa valeur d'utilité ».

7.2.2 Unité génératrice de trésorerie (UGT) ⁽¹⁾

Le paragraphe 112-6 de l'arrêté du 26 juillet 2008 stipule que **« lorsqu'un actif, pris individuellement, ne génère pas directement de flux de trésorerie, sa valeur recouvrable est alors déterminée pour l'unité génératrice de trésorerie (UGT) à laquelle il appartient ».**

Il en est ainsi lorsque plusieurs actifs fonctionnent ensemble pour générer des flux de trésorerie que chacun d'eux, pris isolément, ne peut faire.

Les flux de trésorerie futurs attendus d'une unité génératrice de trésorerie seront actualisés pour déterminer sa valeur d'utilité et, par conséquent, sa valeur recouvrable.

Le paragraphe 112-6 définit une unité génératrice de trésorerie (UGT) comme étant « le plus petit groupe identifiable d'actifs qui génère des entrées de trésorerie largement indépendantes des entrées de trésorerie générées par d'autres actifs ou groupes d'actifs ».

Une unité ne peut être considérée comme générant de la trésorerie et qualifiée d'UGT que :

- si elle correspond au **plus petit groupe identifiable** d'actifs,
- si ce groupe génère des entrées de trésorerie,
- si ces entrées de trésorerie sont **largement indépendantes** des entrées de trésorerie générées par d'autres actifs ou groupes d'actifs.

Ces dispositions utilisent l'expression « un actif » mais s'appliquent aussi bien à un actif pris individuellement qu'à une unité génératrice de trésorerie (IAS 36.7).

1. L'IAS 36 traite de l'UGT et comprend une partie consacrée aux exemples d'application. Le lecteur trouvera beaucoup de réponses à ses questions dans cette norme.

Identification de l'unité génératrice de trésorerie à laquelle un actif appartient (IAS 36.66.67.70.72.)

S'il existe un indice qu'un actif peut s'être déprécié, la valeur recouvrable de l'actif pris individuellement doit être estimée. S'il n'est pas possible d'estimer la valeur recouvrable de l'actif pris individuellement, la valeur recouvrable de l'unité génératrice de trésorerie à laquelle l'actif appartient (l'unité génératrice de trésorerie de l'actif) doit être déterminée.

Valeur recouvrable et valeur comptable d'une unité génératrice de trésorerie (IAS 36.74.75.76.78)

La valeur recouvrable d'une unité génératrice de trésorerie est la valeur la plus élevée entre la juste valeur diminuée des coûts de la vente de l'unité génératrice de trésorerie et sa valeur d'utilité.

Les règles applicables à la détermination de la valeur recouvrable d'un actif pris individuellement, ci-dessus décrites, s'appliquent pour la détermination de la valeur recouvrable d'une UGT.

La valeur comptable d'une unité génératrice de trésorerie :

- inclut la valeur comptable des seuls actifs pouvant être directement attribués ou affectés, sur une base raisonnable, cohérente et permanente, à l'unité génératrice de trésorerie, et qui généreront les entrées de trésorerie futures utilisées lors de la détermination de la valeur d'utilité de l'unité génératrice de trésorerie ;
- n'inclut pas la valeur comptable de tout passif comptabilisé, à moins que la valeur recouvrable de l'unité génératrice de trésorerie ne puisse être déterminée sans prendre en compte ce passif.

Lorsque des actifs sont regroupés pour apprécier leur valeur recouvrable, il est important d'inclure dans l'unité génératrice de trésorerie tous les actifs qui génèrent ou sont utilisés pour générer le flux pertinent d'entrées de trésorerie.

Il peut être nécessaire de considérer quelques passifs comptabilisés pour déterminer la valeur recouvrable d'une unité génératrice de trésorerie. Cela peut se produire si la sortie d'une unité génératrice de trésorerie imposait à l'acheteur d'assumer le passif.

Dans ce cas, la juste valeur diminuée des coûts de la vente (ou le flux de trésorerie estimé généré par la sortie in fine) de l'unité génératrice de trésorerie est le prix de vente estimé pour les actifs de l'unité génératrice de trésorerie avec le passif, diminué des coûts de sortie. Pour effectuer une comparaison qui ait un sens, entre la valeur comptable de l'unité génératrice de trésorerie et sa valeur recouvrable, la valeur comptable du passif est déduite pour déterminer tant la valeur d'utilité de l'unité génératrice de trésorerie que sa valeur comptable.

Exemple 1 :

Une société exploite une mine dans un pays dont la législation impose au propriétaire la remise en état du site à l'achèvement de ses activités d'exploitation minière. Le coût de remise en état inclut la remise en place du terrain de couverture, qui doit être retiré avant le début des activités d'exploitation minière. Une provision pour le coût de remise en place du terrain de couverture a été comptabilisée comme élément du coût de la mine et est amorti sur la durée d'utilité de la mine. La valeur comptable de la provision pour la remise en l'état du terrain de couverture est de 500 KDA ; elle est égale à la valeur actuelle des coûts de remise en état.

L'entité teste la dépréciation de la mine. L'unité génératrice de trésorerie de la mine est la mine prise dans son ensemble. L'entité a reçu diverses offres d'achat de la mine à un prix avoisinant 800 KDA. Ce prix reflète le fait que l'acheteur assumera l'obligation de remettre en l'état le terrain de couverture. Les coûts de la sortie de la mine sont négligeables. La valeur d'utilité de la mine est d'environ 1 200 KDA, hors coûts de remise en l'état. La valeur comptable de la mine est de 1 000 KDA.

La juste valeur de l'unité génératrice de trésorerie, diminuée des coûts de la vente est de 800 KDA. Ce montant prend en compte des coûts de remise en état qui ont déjà été prévus. En

conséquence, la valeur d'utilité de l'unité génératrice de trésorerie est déterminée après prise en compte des coûts de remise en état et est estimée à 700 KDA (1 200 moins 500). La valeur comptable de l'unité génératrice de trésorerie est de 500 KDA, ce qui correspond à la valeur comptable de la mine (1 000 KDA), diminuée de la valeur comptable de la provision pour coûts de remise en état (500 KDA). Par conséquent, la valeur recouvrable de l'unité génératrice de trésorerie excède sa valeur comptable.

Exemple 2 :

Une entité a identifié une unité génératrice de trésorerie A composée des éléments suivants au 31-12-N :

Désignation	Valeur d'origine	Amortis. Cumulés	Durée d'utilité	Valeur nette comptable
Terrain	5 000 000	0	0	5 000 000
Construction	10 000 000	2 500 000	20	7 500 000
Installations techniques	20 000 000	10 000 000	10	10 000 000
Totaux	35 000 000	12 500 000		22 500 000

Le prix de vente du produit fabriqué par l'UGT A a subi une baisse qui fait penser à l'entité que l'UGT A peut avoir perdu de la valeur.

L'entité fait appel à un évaluateur professionnel. La lecture du rapport de ce dernier fait ressortir les renseignements suivants :

- La valeur recouvrable de l'UGT A est de 18 000 000 DA.
- La valeur nette comptable étant supérieure à la valeur recouvrable de 4 500 000 DA, l'entité doit comptabiliser une perte pour le même montant.
- Le montant total de la perte de valeur est réparti proportionnellement sur la valeur nette comptable des éléments composants l'UGT A, soit :

Désignation	Valeur nette comptable	Perte de valeur
Terrain	5 000 000	1 000 000
Construction	7 500 000	1 500 000
Installations techniques	10 000 000	2 000 000
TOTAUX	22 500 000	4 500 000

L'entité comptabilisera la perte de valeur comme suit :

Comptes	Libellé	Débit	Crédit
681	Dotations aux amorts, provisions et pertes de valeur, actifs non courants	4 500 000	1 000 000
2911	Pertes de valeur sur terrain		1 500 000
2913	Pertes de valeur sur construction		2 000 000
2915	Pertes de valeur sur installations techniques		
	constatation Perte de valeur UGT A exercice N		

(N.B : Le compte 2911 n'a pas été prévu dans la nomenclature des comptes de l'arrêté du 26 juillet 2008).

a. Définition

Le goodwill acquis lors d'un **regroupement d'entreprises** représente un paiement effectué par un acquéreur en prévision d'avantages économiques futurs générés par des actifs qui ne peuvent être identifiés individuellement et comptabilisés séparément. Le goodwill ne génère pas de flux de

trésorerie indépendamment d'autres actifs ou groupes d'actifs, et contribue souvent aux flux de trésorerie de multiples unités génératrices de trésorerie.

b. Affectation aux unités génératrices de trésorerie (IAS 36.80.81)

L'arrêté du 26 juillet 2008 a consacré le paragraphe 132-16 au traitement de l'écart d'acquisition positif. Il est rédigé comme suit :

132-16. « A chaque inventaire, le montant de l'écart d'acquisition positif est comparé à la valeur économique (ou valeur d'utilité) des éléments immatériels constitués par cet écart ; une perte de valeur de l'écart d'acquisition est éventuellement constatée pour ramener le montant de cet écart à sa valeur économique. Cette perte de valeur est irréversible ».

« La valeur d'utilité des éléments immatériels » visée par cet article représente en fait un élément essentiel pour la détermination de la valeur recouvrable permettant de procéder à un test de dépréciation d'une UGT comme préconisé par le paragraphe 112-6 de l'arrêté du 26 juillet 2008. Comme l'écart d'acquisition concerne une ou plusieurs UGT, le test de dépréciation permettra d'affecter tout ou partie de la perte de valeur de l'UGT.

L'examen des dispositions de la norme internationale IAS 36 sur les dépréciations d'actifs permettra de mieux appréhender le traitement du goodwill positif.

Pour les besoins des tests de dépréciation (IAS 36.80.81), à compter de la date d'acquisition, le goodwill acquis dans un regroupement d'entreprises, doit être affecté à chacune des unités génératrices de trésorerie de l'acquéreur ou à chacun des groupes d'unités génératrices de trésorerie susceptible de bénéficier des synergies du regroupement d'entreprises, que d'autres actifs ou passifs de l'entreprise acquise soient ou non affectés à ces unités ou groupes d'unités. Chaque unité ou groupe d'unités auxquels le goodwill est ainsi affecté :

- (a) doit représenter au sein de l'entité le niveau le plus bas auquel le goodwill est suivi pour des besoins de gestion interne,
- (b) ne doit pas être plus grand qu'un secteur opérationnel⁽¹⁾

Parfois, il n'est pas possible d'affecter le goodwill sur une base non arbitraire à des unités génératrices de trésorerie prises individuellement, mais uniquement à des groupes d'unités génératrices de trésorerie. Il s'ensuit qu'au sein de l'entité, le niveau le plus bas auquel le goodwill est suivi pour des besoins de gestion interne comprend parfois plusieurs unités génératrices de trésorerie auxquelles correspond le goodwill, mais qui il ne peut leur être affecté.

Un regroupement d'entreprises est le rassemblement d'entités ou d'activités distinctes en une seule entité présentant les états financiers (IFRS 3.4).

L'affectation du goodwill à chacune des unités génératrices de trésorerie de l'acquéreur ou à chacun des groupes d'unités génératrices de trésorerie susceptible de bénéficier des synergies du regroupement d'entreprises, que d'autres actifs ou passifs de l'entreprise acquise soient ou non affectés à ces unités ou groupes d'unités, est obligatoire.

Test de dépréciation des unités génératrices de trésorerie avec goodwill

Cas d'un goodwill non affecté à une UGT (IAS 36.88)

Lorsque le goodwill se rapporte à une unité génératrice de trésorerie mais n'a pas été affecté à cette unité, la dépréciation de l'unité doit être testée, chaque fois qu'il y a une indication que l'unité peut s'être dépréciée, en comparant la valeur comptable de l'unité, hors goodwill, à sa valeur recouvrable.

Toute perte de valeur doit être comptabilisée en charges et répartie comme suit :

1. Tel que décrit dans IFRS 8 Secteurs opérationnels

- (a) tout d'abord, réduction de la valeur comptable de tout goodwill affecté à l'unité génératrice de trésorerie (au groupe d'unités),
- (b) ensuite, aux autres actifs de l'unité (du groupe d'unités) au prorata de la valeur comptable de chaque actif dans l'unité (le groupe d'unités).

Cas d'un goodwill affecté à une UGT (IAS 36.90)

Une unité génératrice de trésorerie à laquelle un goodwill a été affecté doit être soumise à un test de dépréciation tous les ans ainsi que toutes les fois qu'il y a une indication que l'unité peut s'être dépréciée, en comparant la valeur comptable de l'unité, y compris le goodwill, à sa valeur recouvrable. Si la valeur recouvrable de l'unité excède sa valeur comptable, l'unité et le goodwill qui lui est affecté doivent être considérés comme ne s'étant pas dépréciés. Si la valeur comptable de l'unité excède sa valeur recouvrable, une perte de valeur doit être comptabilisée conformément au paragraphe précédent.

Échéancier des tests de dépréciation (IAS 36.96.97.99)

Le test de dépréciation annuel d'une unité génératrice de trésorerie à laquelle un goodwill a été affecté peut être effectué à tout moment pendant une période annuelle, à condition que le test soit effectué au même moment chaque année.

Diverses unités génératrices de trésorerie peuvent être soumises à un test de dépréciation à des moments différents. Toutefois, si une partie ou la totalité du goodwill affectée à une unité génératrice de trésorerie était acquise lors d'un regroupement d'entreprises au cours de la période annuelle considérée, la dépréciation de cette unité doit être testée avant la fin de cette période annuelle.

Si les actifs constituant l'unité génératrice de trésorerie à laquelle un goodwill a été affecté sont soumis à un test de dépréciation au même moment que l'unité contenant le goodwill, leur dépréciation sera testée avant celle de l'unité contenant le goodwill. De même, si les unités génératrices de trésorerie constituant un groupe d'unités génératrices de trésorerie auxquelles un goodwill a été affecté sont soumises à un test de dépréciation au même moment que le groupe d'unités contenant le goodwill, la dépréciation des unités prises individuellement sera testée avant celle du groupe d'unités contenant le goodwill.

Le calcul détaillé le plus récent effectué lors d'une période précédente de la valeur recouvrable d'une unité génératrice de trésorerie à laquelle un goodwill a été affecté peut être utilisé dans le test de dépréciation de cette unité pendant la période courante, à condition qu'il satisfasse à tous les critères suivants :

- (a) les actifs et les passifs constituant l'unité n'ont pas sensiblement varié depuis le calcul le plus récent de la valeur recouvrable ;
- (b) le calcul le plus récent de la valeur recouvrable a abouti à un montant qui excède, de façon substantielle, la valeur comptable de l'unité ;
- (c) sur la base d'une analyse des événements qui se sont produits et de l'évolution des circonstances depuis le calcul le plus récent de la valeur recouvrable, il est très peu probable que la détermination actuelle de la valeur recouvrable soit inférieure à la valeur comptable actuelle de l'unité.

Actifs de support (IAS 36.6.100.101.102.104)

Les actifs de support sont des actifs, autres que le goodwill, qui contribuent aux flux de trésorerie futurs tant de l'unité génératrice de trésorerie examinée que d'autres unités génératrices de trésorerie.

Les actifs de support incluent les actifs du groupe ou des divisions tels que l'immeuble du siège social de l'entité ou d'une division, les équipements informatiques ou un centre de recherche. La structure d'une entité détermine si un actif, pour une unité génératrice de trésorerie particulière, satisfait à la définition des actifs de support.

Les caractéristiques essentielles des actifs de support ne génèrent pas d'entrées de trésorerie de façon indépendante des autres actifs ou groupes d'actifs et que leur valeur comptable ne peut être attribuée en totalité à l'unité génératrice de trésorerie examinée.

Du fait que les actifs de support ne génèrent pas d'entrées de trésorerie distinctes, la valeur recouvrable d'un actif de support isolé ne peut être déterminée, à moins que la direction n'ait décidé de se séparer de l'actif. En conséquence, s'il existe une indication qu'un actif de support peut s'être déprécié, la valeur recouvrable est déterminée pour l'unité génératrice de trésorerie ou le groupe d'unités génératrices de trésorerie auquel l'actif de support appartient et est comparée à la valeur comptable de cette unité génératrice de trésorerie ou de ce groupe d'unités génératrices de trésorerie.

Toute perte de valeur est comptabilisée conformément au paragraphe ci-dessus (cas d'un goodwill non affecté à une UGT).

Pour tester la dépréciation d'une unité génératrice de trésorerie, une entité doit identifier tous les actifs de support liés à l'unité génératrice de trésorerie examinée. Si une partie de la valeur comptable d'un actif de support :

- (a) peut être affectée à cette unité sur une base raisonnable, cohérente et permanente, l'entité doit comparer la valeur comptable de l'unité, y compris la partie de la valeur comptable de l'actif de support affecté à l'unité, à sa valeur recouvrable. Toute perte de valeur doit être comptabilisée conformément au paragraphe ci-dessus (cas d'un goodwill non affecté à une UGT).
- (b) ne peut pas être affectée à cette unité sur une base raisonnable, cohérente et permanente, l'entité doit :
 - (i) comparer la valeur comptable de l'unité, à l'exclusion de l'actif de support, à sa valeur recouvrable et comptabiliser toute perte de valeur conformément au paragraphe ci-dessus (cas d'un goodwill non affecté à une UGT).
 - (ii) identifier le plus petit groupe d'unités génératrices de trésorerie comprenant l'unité génératrice de trésorerie examinée et à laquelle elle peut affecter, sur une base raisonnable, cohérente et permanente, une partie de la valeur comptable de l'actif de support,
 - (iii) comparer la valeur comptable de ce groupe d'unités génératrices de trésorerie, y compris la part de la valeur comptable de l'actif de support affecté à ce groupe d'unités, à la valeur recouvrable du groupe d'unités. Toute perte de valeur doit être comptabilisée conformément au paragraphe ci-dessus (cas d'un goodwill non affecté à une UGT).

Perte de valeur d'une unité génératrice de trésorerie (IAS 36.104.105.61)

Une perte de valeur doit être comptabilisée pour une unité génératrice de trésorerie (le plus petit groupe d'unités génératrices de trésorerie auquel un goodwill ou un actif de support a été affecté) si, et seulement si la valeur recouvrable de l'unité (du groupe d'unités) est inférieure à la valeur comptable de l'unité (du groupe d'unités). La perte de valeur doit être répartie, en réduction de la valeur comptable des actifs de l'unité (du groupe d'unités) dans l'ordre suivant :

- (a) tout d'abord, réduction de la valeur comptable de tout goodwill affecté à l'unité génératrice de trésorerie (au groupe d'unités) ;
- (b) ensuite, aux autres actifs de l'unité (du groupe d'unités) au prorata de la valeur comptable de chaque actif dans l'unité (le groupe d'unités).

Ces réductions des valeurs comptables doivent être traitées comme des pertes de valeur d'actifs isolés.

Pour répartir une perte de valeur selon le paragraphe qui précède, une entité ne doit pas réduire la valeur comptable d'un actif en dessous du plus élevé de :

- (a) sa juste valeur diminuée des coûts de la vente (si on peut la déterminer),

- (b) sa valeur d'utilité (si on peut la déterminer),
(c) zéro.

Le montant de la perte de valeur qui, par ailleurs, aurait été affecté à l'actif, doit être réparti au prorata entre les autres actifs de l'unité (du groupe d'unités).

Rappel : Une perte de valeur d'un actif non réévalué est comptabilisée en résultat. Toutefois, une perte de valeur d'un actif réévalué est comptabilisée directement en déduction de l'écart de réévaluation correspondant à cet actif dans la mesure où la perte de valeur n'excède pas le montant de l'écart de réévaluation relatif à cet actif.

Exemple :

Une entité a identifié une unité génératrice de trésorerie B composée des éléments suivants au 31-12-N :

Désignation	Valeur d'origine	Amortis. cumulés	Durée d'utilité	Valeur (nette) comptable
Goodwill (écart d'acquisition)	5 000 000	N/A	N/A	5 000 000
Terrain	5 000 000	N/A	N/A	5 000 000
Construction	10 000 000	2 500 000	20	7 500 000
Installations techniques	20 000 000	10 000 000	10	10 000 000
TOTAUX	40 000 000	12 500 000		27 500 000

Le prix de vente du produit fabriqué par l'UGT B a subi une baisse qui fait penser à l'entité que l'UGT B peut avoir perdu de la valeur.

L'entité fait appel à un évaluateur professionnel. La lecture du rapport de ce dernier fait ressortir les renseignements suivants :

- la valeur recouvrable de l'UGT B est de 20 000 000 DA,
- la valeur (nette) comptable étant supérieure à la valeur recouvrable de 7 500 000 DA, l'entité doit comptabiliser une perte de valeur pour le même montant.

Le montant total de la perte de valeur est d'abord imputé sur le goodwill et le reste, soit 2 500 000,00 DA, sera réparti proportionnellement sur la valeur nette comptable des autres éléments composant l'UGT B, soit :

Désignation	Valeur nette comptable	Perte de valeur	
Goodwill	5 000 000		5 000 000
Terrain :	5 000 000	$2\,500\,000/22.5 \times 5$	555 556
Construction	7 500 000	$2\,500\,000/22.5 \times 7.5$	833 333
Installations techniques	10 000 000	$2\,500\,000/22.5 \times 10$	1 111 111
Totaux	27 500 000		7 500 000

L'entité comptabilisera la perte de valeur comme suit :

Comptes	Libellé	Débit	Crédit
681	Dotations aux amortissements, provisions et pertes de valeur, actifs non courants	7 500 000	5 000 000
	2907		
	2911		555 556
	2913		833 333
	2915		1 111 111
	techniques (Perte de valeur UGT B exercice N)		

Les pertes de valeur constatées à la suite d'un test de **dépréciation sur un écart d'acquisition** ne peuvent pas faire l'objet de reprises ultérieures, contrairement aux pertes de valeur constatées sur les autres actifs. Ainsi, dans notre exemple, la perte de valeur enregistrée sur l'écart d'acquisition de l'exercice N, qui est de 5 000 000 DA, est définitive. Cela voudrait dire que si la perte de valeur de l'UGT B diminue ou disparaît au cours de l'exercice N+1, une reprise sera pratiquée sur la perte des autres éléments mais pas sur celle de l'écart d'acquisition. Une écriture permettant de débiter le compte de perte de valeur par le crédit du compte du Goodwill rendra la perte définitivement consommée. La reprise des pertes de valeur est traitée ci-dessous (paragraphe 7.5).

7.3 Comptabilisation de la perte de valeur

Une perte de valeur doit être comptabilisée lorsque la valeur comptable d'un actif pris individuellement ou d'une unité génératrice de trésorerie (UGT) excède sa valeur recouvrable.

Le paragraphe 112-8 de l'arrêté du 26 juillet 2008 prévoit que la perte de valeur d'un actif est constatée par la **diminution dudit actif** et par la comptabilisation d'une charge.

Dans la pratique, la perte de valeur n'est pas déduite directement du montant comptabilisé dans le compte de l'actif concerné. La déduction s'opère de façon indirecte par le biais d'un compte 29XX « Perte de valeur sur immobilisations », dédié à l'immobilisation concernée.

Avant de procéder à tout test de dépréciation, une entité doit d'abord s'assurer de l'existence d'un indice qui porte à croire qu'un actif a pu perdre de la valeur.

Lors de la constatation de la perte de valeur, le compte 29 « Pertes de valeur sur immobilisations » est crédité par le débit du compte de dotation concerné (compte 68).

Le compte 29 est réajusté à la fin de chaque exercice par :

-le débit des comptes de dotation correspondants, lorsque le montant de la perte de valeur est augmenté ;

-le crédit d'un compte 78 (de même niveau que celui utilisé pour la dotation), lorsque le montant de la perte de valeur est diminué ou annulé (perte de valeur devenue, en tout ou en partie, sans objet).

La perte de valeur constatée sur un actif au cours d'exercices antérieurs est reprise en produit dans le compte de résultats lorsque la valeur recouvrable de cet actif redevient supérieure à sa valeur comptable.

La valeur comptable de l'actif est alors augmentée à hauteur de sa valeur recouvrable, sans toutefois pouvoir dépasser la valeur comptable nette qui aurait été déterminée si aucune perte de valeur n'avait été comptabilisée pour cet actif au cours des exercices antérieurs (§112-10- arrêté du 26 juillet 2008).

7.4 Impact de la perte de valeur sur le plan d'amortissement :

Après la comptabilisation d'une perte de valeur, la dotation aux amortissements de l'actif doit être ajustée pour les périodes futures, afin que la valeur comptable révisée de l'actif, diminuée de sa valeur résiduelle (s'il y a lieu), puisse être répartie de façon systématique sur sa durée d'utilité restant à courir (IAS 36.60.61.63)

Exemple :

Lors des travaux d'inventaire de l'exercice N, les renseignements suivants concernant un actif amortissable sont communiqués (Machine M – avant écritures d'inventaire) :

- La machine a été comptabilisée initialement pour 1 000 000 DA,
- L'amortissement linéaire pratiqué au 31-12-N-1 est de 400 000 DA,
- La durée d'utilité est de 5 ans.
- Déterminer et passer les écritures pour chacun des cas suivants :

- 1^{er} cas : Il n'existe pas de second marché (marché d'occasion) pour ce genre de machine. La valeur d'utilité de la machine est de 300 000 DA ;
- 2^{ème} cas : Un évaluateur indépendant a estimé la valeur de la machine à 400 000 DA. La valeur d'utilité de la machine est de 300 000 DA ;
- 3^{ème} cas : Il n'existe pas de second marché (marché d'occasion) pour ce genre de machine. La valeur d'utilité de la machine est de 500 000 DA.

Solution :

1°/ Détermination de la dotation aux amortissements, de la valeur comptable et de la perte de valeur

a- Valeur (nette) comptable au 31-12-N		
Comptabilisation initiale		1 000 000
Amortissements cumulés antérieurs (N-1) :	400 000	
Dotation de l'exercice N : 1 000 000 X 20 %	<u>200 000</u>	(600 000)
Cumul des amortissements		400 000
Valeur comptable (A)		
b- Perte de valeur à la fin de l'exercice N		
Cas 1 : La machine n'a pas de valeur de marché. Valeur recouvrable = valeur d'utilité (B) :		300 000
Perte de valeur : (A) – (B)		100 000
Valeur recouvrable < Valeur comptable		
Cas 2 : valeur d'utilité inférieure à la valeur du marché. Valeur recouvrable = valeur du marché (C)		400 000
Perte de valeur : (A) – (C)		0
Valeur recouvrable = Valeur comptable		
Cas 3 : La machine n'a pas de valeur de marché. Valeur recouvrable = valeur d'utilité (D) :		500 000
Pas de perte de valeur		0
Valeur recouvrable > Valeur comptable		

2°/ Comptabilisation de l'amortissement de l'exercice N

La dotation de l'exercice N est déterminée à partir de la valeur comptable à la date de clôture de l'exercice courant (1 000 000/5).

Comptes	Libellé	Débit	Crédit
681 2815	Dotations aux amorts, provisions et pertes de valeur, actifs non courants Amortissement installations techniques Amortissement Machine A exercice N	200 000	200 000

3°/ Comptabilisation de la perte de valeur

Pour les cas 2 et 3, aucune perte de valeur n'est à comptabiliser. Par contre, pour le cas 1 une perte de valeur de 100 000 DA doit être comptabilisée.

Comptes	Libellé	Débit	Crédit
681 2915	Dotations aux amorts, provisions et pertes de valeur, actifs non courants Pertes de valeur s/ installations techniques Perte de valeur Machine A exercice N	100 000	100 000

Compte tenu de la perte de valeur constatée, la valeur comptable de la machine au 31-12- N est de 400 000 DA - 100 000 DA = 300 000 DA. Ce montant sera réparti sur le nombre d'années

restant à courir, soit 2 années du fait qu'à la fin de l'exercice N, il restera deux dotations à pratiquer puisque 3 annuités sur 5 ont déjà été comptabilisées.

La dotation de l'exercice N+1 sera donc de $300\ 000 / 2 = 150\ 000$ DA au lieu de 200 000 DA comptabilisés durant les exercices précédents.

7.5 Reprise d'une perte de valeur

A chaque arrêté des comptes, l'entité apprécie s'il existe un indice montrant qu'une perte de valeur comptabilisée pour un actif au cours des exercices antérieurs n'existe plus ou a diminué. Si un tel indice existe, l'entité estime la valeur recouvrable de l'actif (§ 112-9 de l'arrêté du 26 juillet 2008). Elle doit déterminer, comme il a été indiqué ci-dessus, la valeur recouvrable de l'actif pris individuellement ou celle de l'UGT concernée.

Si la valeur recouvrable ainsi déterminée est supérieure à la valeur nette comptable de l'actif ou de l'UGT, l'entité doit régulariser la perte de valeur antérieurement constatée en procédant à une reprise.

La valeur comptable de l'actif est alors augmentée à hauteur de sa valeur recouvrable, sans toutefois dépasser la valeur comptable (nette) qui aurait été déterminée si aucune perte de valeur n'avait été comptabilisée pour cet actif au cours des exercices antérieurs (§ 112-10 de l'arrêté du 26 juillet 2008).

Après la comptabilisation d'une reprise de perte de valeur, la dotation aux amortissements de l'actif doit être ajustée pour les périodes futures, afin que la valeur comptable révisée de l'actif, diminuée de sa valeur résiduelle (s'il y a lieu), soit répartie de façon systématique sur la durée d'utilité restant à courir (IAS 36.121).

a. Reprise d'une perte de valeur d'un actif isolé

La valeur comptable d'un actif, autre qu'un goodwill, augmentée en raison de la reprise d'une perte de valeur ne doit pas être supérieure à la valeur comptable qui aurait été déterminée (nette des amortissements) si aucune perte de valeur n'avait été comptabilisée pour cet actif au cours d'exercices antérieurs (IAS 36.117).

Une reprise de perte de valeur d'un actif autre qu'un goodwill doit être immédiatement comptabilisée au compte de résultats, sauf si l'actif est comptabilisé à son montant réévalué. Toute reprise d'une perte de valeur d'un actif réévalué doit être traitée comme une réévaluation positive (IAS 36.119).

b. Reprise d'une perte de valeur d'une unité génératrice de trésorerie (IAS 36.122)

La reprise d'une perte de valeur d'une unité génératrice de trésorerie doit être affectée aux actifs de l'unité, à l'exception du goodwill, au prorata des valeurs comptables de ces actifs.

Ces augmentations de valeurs comptables doivent être traitées comme des reprises de pertes de valeur d'actifs isolés et comptabilisées au compte de résultats, sauf si l'actif est comptabilisé à son montant réévalué selon le modèle de la réévaluation.

Lors de la répartition d'une reprise de perte de valeur d'une unité génératrice de trésorerie comme indiqué ci-dessus, la valeur comptable d'un actif ne doit pas être augmentée au-delà de la plus faible :

(a) de sa valeur recouvrable (si on peut la déterminer) ;

(b) de la valeur comptable qui aurait été déterminée (nette des amortissements) si aucune perte de valeur n'avait été comptabilisée pour l'actif au cours des exercices antérieurs.

Le montant de la perte de valeur qui, par ailleurs, aurait été affecté à l'actif, doit être réparti au prorata entre les autres actifs de l'unité, à l'exception du goodwill.

L'écriture de régularisation a pour but de réduire ou annuler selon le cas, en partie ou en totalité, les pertes de valeur devenues sans objet, suite à un test de dépréciation.

Le compte 781 « Reprises d'exploitation sur pertes de valeur et provisions - actifs non courants » est crédité par le débit du ou des comptes 29xx « Pertes de valeur xxxxxx » de l'immobilisation concernée. L'écriture sera présentée sous la forme ci-après :

Comptes	Libellé	Débit	Crédit
2911	Pertes de valeur sur terrain	xxxxxxx	
2913	Pertes de valeur sur construction	xxxxxxx	
2915	Pertes de valeur sur installations techniques	xxxxxxx	xxxxxxx
29xx	Pertes de valeur sur xxxxxxxxxxxxxxxxxxxxxx	xxxxxxx	
781	Reprises d'exploitation sur pertes de valeur et provisions actifs non courants		
	Reprise de perte de valeur		

c. Reprise d'une perte de valeur concernant un goodwill

Tel qu'indiqué dans l'exemple du paragraphe qui précède, une perte de valeur comptabilisée pour un goodwill ne doit pas être reprise lors d'une période ultérieure. La perte de valeur concernant un goodwill est définitive.

d. Reprise d'une perte de valeur d'un actif réévalué (Arrêté du 26 juillet 2008, § 121-25,121- 26 ; IAS 36.120)

Toute perte de valeur d'un actif réévalué est traitée comme une réévaluation négative et vient donc en diminution de l'écart de réévaluation à concurrence de cette dernière.

En d'autres termes, la perte de valeur d'un actif réévalué est portée au débit du compte 105 « Ecart de réévaluation » à concurrence du montant de la réévaluation antérieurement comptabilisé. Le surplus éventuel est alors comptabilisé en charges.

Lorsqu'une immobilisation corporelle est réévaluée par application d'un indice déterminé par rapport à son coût de remplacement net d'amortissement ou par référence à la valeur du marché, le cumul des amortissements à la date de réévaluation est ajusté proportionnellement à la valeur brute comptable de l'actif, de sorte que la valeur comptable de cet actif à l'issue de la réévaluation soit égale au montant réévalué.

Pour la prise en compte de la perte de valeur, le compte 105 « Ecart de réévaluation » est débité par le crédit du compte de l'immobilisation concernée tout en corrigeant la valeur d'origine et les amortissements déjà pratiqués pour que la valeur nette comptable puisse refléter la valeur du marché (montant réévalué).

Le compte 28xx « Amortissements » de l'immobilisation concerné devrait être débité par le crédit du compte de cette immobilisation.

Ainsi, toute reprise de perte de valeur d'un actif réévalué est enregistrée comme une réévaluation lorsque la constatation de la perte de valeur a été antérieurement enregistrée comme une réévaluation négative. Il en est ainsi lorsque l'actif est comptabilisé selon le modèle de réévaluation.

Une reprise d'une perte de valeur d'un actif réévalué est créditée directement dans les capitaux propres sous la rubrique « Ecart de réévaluation ». Toutefois, dans la mesure où une perte de valeur relative à ce même actif réévalué a été antérieurement comptabilisée en résultat, la reprise de cette perte de valeur est également comptabilisée en résultat.

Exemple :

L'entité EPE-SPA ZYX a acquis en date du 1^{er} janvier 2008 une machine B utilisée pour la fabrication du produit A. Le coût d'acquisition de la machine en hors taxe est de 15 000 000 DA.

La durée d'utilité a été fixée à 10 ans et la valeur résiduelle à la fin de cette durée est jugée négligeable.

L'entité avait opté pour la méthode du coût réévalué pour la catégorie à laquelle appartient la machine. Elle procède à la réévaluation de la machine en date du 31 décembre 2009 et 2012.

Les rapports des experts évaluateurs qualifiés indiquent que les valeurs réévaluées sont respectivement de 10 200 000 DA et 8 500 000 DA.

Il est demandé de passer les écritures comptables.

a) – Détermination des éléments de réévaluation

Le tableau ci-dessous nous donne l'ensemble des éléments déterminés dans le cadre de l'opération de réévaluation de chacun des exercices.

DESIGNATION	31/12/2009			31/12/2012		
	Valeurs avant réév. (1)	Ecart rééval. (2)	Montants réévalués (3)	Valeurs avant réév. (4)	Ecart rééval. (5)	Montants réévalués (6)
Montants bruts	15 000 000	2 250 000	12 750 000	12 750 000	4 250 000	17 000 000
Amortissements cumulés	3 000 000	450 000	2 550 000	6 375 000	2 125 000	8 500 000
Valeur comptable	12 000 000			6 375 000		
Valeur comptable réévaluée (selon les experts)	10 200 000		10 200 000	8 500 000		8 500 000
Ecart de réévaluation négatif	1 800 000	1 800 000				
Ecart de réévaluation négatif (pourcentage)	15.00%					
Ecart de réévaluation positif				2 125 000	2 125 000	
Ecart de réévaluation positif (pourcentage)				33%		
Coefficient de réévaluation	0.85			1.33		

Les montants réévalués sont donnés en appliquant aux montants non réévalués le coefficient de réévaluation déterminé dans la ligne (i). Le coefficient est obtenu en divisant le montant de la ligne (d) colonne (1) par le montant de la ligne (c) colonne (1) et en divisant le montant de la ligne (d) colonne (4) par le montant de la ligne (c) colonne (4).

Les écarts de réévaluation à comptabiliser sont donnés dans les colonnes (2) et (5).

La réévaluation pratiquée en 2009 est une réévaluation négative (moins-value ou perte de valeur). Celle de 2012 est une réévaluation positive (plus-value).

b) – Comptabilisation de la réévaluation

La comptabilisation de la réévaluation doit se faire en conformité avec le paragraphe 121-22 de l'arrêté du 26 juillet 2008 qui stipule « *Lorsqu'une immobilisation corporelle est réévaluée par application d'un indice déterminé par rapport à son coût de remplacement net d'amortissement ou par référence à la valeur du marché, le cumul des amortissements à la date de réévaluation est ajusté proportionnellement à la valeur brute comptable de l'actif, de sorte que la valeur comptable de cet actif, à l'issue de la réévaluation, soit égale au montant réévalué* ».

c) – Ecriture à comptabiliser au 31-12-2009

La réévaluation pratiquée en 2009 représente une évaluation négative, c'est-à-dire que la valeur obtenue après réévaluation est inférieure à la valeur comptable. Le paragraphe 121-24 de l'arrêté du 26 juillet 2008 prévoit de comptabiliser l'écart de réévaluation négatif en charges. L'écriture comptable est la suivante :

Comptes	Libellé	Débit	Crédit
2815 681	Amortissement installations techniques (3 000 000 x 15 %)	450 000	
215	Dotations aux amortissements, provisions et pertes de valeur - actifs non courants (2 250 000 - 450 000)	1 800 000	2 250 000
	Installations techniques, matériel et outillage industriel (15 000 000 x 15%) <i>Réévaluation Machine B</i>		

d) - Écriture à comptabiliser en 2012

La réévaluation pratiquée en 2012 est une évaluation positive. Le montant réévalué excède la valeur comptable à cette date.

Selon les calculs indiqués dans le tableau ci-dessus, l'écriture suivante est à passer :

Comptes	Libellé	Débit	Crédit
215	Installations techniques, matériel et outillage industriel (12 750 000 x 33.33%)	4 250 000	
2815	Amortissement installations techniques (6 375 000 x 33.33 %)		2 125 000
105	Écart de réévaluation (4 250 000 - 1 800 000)		325 000
781	reprise d'exploitation sur pertes de valeurs et prévisions-actifs non courants		1 800 000
	<i>Réévaluation Machine B</i>		

8 - Maintien des immobilisations au bilan

Le paragraphe 121-11 du Système Comptable Financier dispose « qu'une immobilisation corporelle ou incorporelle est éliminée du bilan lors de sa sortie de l'entité ou lorsque l'actif est hors d'usage de façon permanente et que l'entité n'attend plus aucun avantage économique futur ni de son utilisation ni de sa sortie ultérieure ».

A la clôture de chaque exercice, il y a lieu donc de s'assurer qu'une immobilisation n'est comptabilisée en actif que :

- s'il est probable que les avantages économiques futurs liés à cet actif iront à l'entité,
- si le coût de chaque actif peut être évalué de façon fiable.

Exemple :

A la clôture de l'exercice N, l'entité ABC, qui procède à ses travaux d'inventaire tel que prescrit par la réglementation en vigueur, constate que deux de ses immobilisations ne lui procurent plus d'avantages économiques futurs ni de leur utilisation ni de leur sortie ultérieure. Ces immobilisations, à la clôture de l'exercice, se présentent comme suit :

Nature	Montant brut	Amortis. Cumulés	Pertes de Valeur	Valeur comptable
Machine A	100 000	50 000	10 000	40 000
Brevet Y	100 000	20 000	20 000	60 000

Du fait que l'entité ne bénéficie plus des avantages économiques futurs ni de l'utilisation ni de la sortie ultérieure des deux immobilisations, elle doit procéder à leur sortie de son actif en passant l'écriture suivante à la date de clôture :

Comptes		Libellé	Débit	Crédit
652		Moins-values sur sortie d'actifs immob n/ financiers	100 000	
2805		Amortis. Conces.et droits similaires, brevets, licences, arques.....	20 000	
2815		Amortissement installations techniques.....	50 000	
2905	205	Pertes de valeur sur concessions et droits similaires, brevets, licences, marques.....	20 000	
2915	215	Pertes de valeur sur installations techniques.....	10 000	
		Concessions et droits similaires, brevets, licences, marques		100 000
		Installations techniques, matériel et outillage industriels		100 000
		Constatation perte finale Machine A et Brevet B suivant rapport expertise		

La sortie des deux immobilisations de l'actif de l'entité permet de constater une perte (moins-value) de 100 000 DA correspondant au total des deux valeurs nettes comptables à la fin de l'exercice (40 000 + 60 000) soit 100 000 DA.

Ces sorties d'actif doivent s'opérer dans le respect des procédures de sortie d'actif de l'entité. Des dispositions doivent être prises par les entités afin d'assurer le suivi et la gestion administrative des actifs concernés et ce, jusqu'à leur sortie effective de l'entité.

9- Immobilisations corporelles en cours

Les immobilisations corporelles en cours désignent les immobilisations corporelles non achevées à la clôture de l'exercice. Les dépenses y afférentes sont portées au débit du compte 232 « Immobilisations corporelles en cours ».

Les comptes d'immobilisations corporelles en cours sont soldés lorsque l'immobilisation corporelle est prête à être mise en service, en la transférant au débit du compte d'immobilisations corporelles concerné (comptes 21XX).

Aucun amortissement n'est pratiqué sur des immobilisations en cours, mais une perte de valeur est constatée si, compte tenu des changements d'estimation survenus au cours des travaux, la valeur recouvrable de l'immobilisation devient inférieure à sa valeur comptable (coûts cumulés enregistrés dans les comptes).

Les immobilisations corporelles en cours comprennent :

- ❖ celles qui résultent de travaux de plus ou moins longue durée confiés à des tiers ;
- ❖ celles qui sont créées par les moyens propres de l'entité.

a) - Immobilisations corporelles acquises auprès des tiers :

Les immobilisations corporelles dont la réalisation est confiée à des tiers et qui ne sont pas achevées à la fin de l'exercice sont inscrites en immobilisations corporelles en cours, en contrepartie des comptes de tiers concernés (comptes classe 4), sur la base des factures ou des décomptes de travaux fournis par ces tiers.

Exemple :

Une entité confie à un entrepreneur de travaux la construction d'un hangar destiné à l'implantation d'une chaîne de production d'un nouveau produit. Il a été prévu contractuellement que les travaux seront facturés mensuellement en fonction de l'avancement des travaux.

Le montant de chaque facture est comptabilisé pour la partie hors taxes au débit :

- du compte 232 « Immobilisations corporelles en cours »,
- du compte de TVA à récupérer pour le montant de la TVA

par le crédit du compte de tiers concerné, pour le montant TTC.

b) - Immobilisations corporelles créées par les moyens propres de l'entité :

Les immobilisations créées par les moyens propres de l'entité et non achevées à la fin de l'exercice sont inscrites en immobilisations en cours en contrepartie d'un compte 73 « Production immobilisée » pour le coût de production des éléments en cours (après enregistrement des charges dans les comptes de charges correspondants - comptes de la classe 6).

Exemple :

Une entité décide de construire un hangar de production en utilisant ses propres moyens de réalisation et ses propres ressources humaines, matérielles et financières.

A la clôture de l'exercice, l'entité détermine le coût de production supporté durant l'exercice et le comptabilise en débitant le compte 232 « Immobilisations corporelles en cours » par le crédit du compte 73 « Production immobilisée » pour le montant hors taxes.

c) Immobilisations corporelles réalisées par les moyens propres (personnel) avec acquisitions extérieures (matériaux) :

Le traitement comptable se fait de la même façon que dans le point qui précède dans le cas d'une entreprise de travaux qui réaliserait son propre hangar avec des matériaux prélevés de ses stocks. Dans le cas où l'entité réaliserait le même hangar avec des matériaux acquis auprès des tiers affectés directement à la réalisation du chantier, l'écriture serait identique au point (a). Les coûts des matériaux utilisés seront des consommations à passer au compte de charges et constater par la suite la production immobilisée.

d) - Avances et acomptes versés sur commandes d'immobilisations :

Les avances et acomptes versés à des tiers dans le cadre de l'acquisition d'immobilisations sont portés au compte 238 « Avances et acomptes versés sur commandes d'immobilisations ».

Les entités ont également la faculté de comptabiliser, en cours de l'exercice, ces avances et acomptes dans une subdivision du compte 40 intitulé « 409x Fournisseurs - débiteurs : avances et acomptes versés, RRR à obtenir, autres créances », à condition toutefois de virer en fin d'exercice ces avances et acomptes au compte 238 afin qu'ils apparaissent au bilan sous la rubrique « Immobilisations ».

10- Équipements de sécurité et de protection de l'environnement

Des immobilisations corporelles peuvent être acquises pour des raisons de sécurité ou pour des raisons liées à la protection de l'environnement.

L'acquisition de telles immobilisations corporelles, tout en n'augmentant pas directement les avantages économiques futurs se rattachant à une immobilisation corporelle donnée, peut se révéler nécessaire pour que l'entité puisse obtenir les avantages économiques futurs de ses autres actifs.

Ces immobilisations corporelles remplissent les conditions de comptabilisation en tant qu'actifs parce qu'elles permettent à l'entité d'obtenir des avantages économiques futurs des actifs liés supérieurs à ceux que l'entité aurait pu obtenir si elles n'avaient pas été acquises.

Exemple 1 :

Un fabricant de produits chimiques peut être tenu d'installer de nouveaux processus de traitement des rejets chimiques afin de se conformer à des dispositions environnementales sur la production et le stockage de produits chimiques dangereux ; les dépenses d'installations correspondantes sont comptabilisées en tant qu'actifs car, sans elles, l'entité n'est pas en mesure de fabriquer et de vendre ses produits chimiques.

Exemple 2 :

Une usine de fabrication de ciment a l'obligation d'installer un nouvel équipement antipollution pour se conformer aux règles et normes relatives à la protection de l'environnement. À défaut, il lui serait interdit de poursuivre son activité. Dans ces conditions, le nouvel équipement constitue une immobilisation corporelle.

11- Immobilisations en concession

11.1. Définition

La concession de service public est définie comme un contrat par lequel une personne publique (concedant) confie à une personne physique ou à une personne morale (concessionnaire) l'exécution d'un service public, à ses risques et périls, pour une durée déterminée, généralement longue et moyennant le droit de percevoir des redevances sur les usagers du service public. A ce titre, le concedant met généralement à la disposition du concessionnaire des actifs nécessaires à la réalisation de ce service public.

11.2. Règles comptables

Les actifs mis en concession par le concedant ou le concessionnaire dans le cadre d'une concession de service public sont inscrits à l'actif du bilan de l'entité concessionnaire.

Les opérations relatives à la concession sont enregistrées dans la comptabilité du concessionnaire ; cependant, elles sont généralement dissociées des autres opérations du concessionnaire en fonction des clauses de la convention ainsi que des besoins de gestion et d'information.

L'utilisation de sous-comptes spécifiques au niveau des comptes de bilan comme au niveau des comptes de résultat permet le plus souvent cette dissociation. Les immobilisations corporelles mises en concession par le concedant ou par le concessionnaire sont inscrites en compte 22 «Immobilisations en concession» et sont éventuellement ventilées dans les mêmes conditions que celles inscrites aux comptes 21 « Immobilisations corporelles».

Le compte 22 «Immobilisations en concession» peut également faire l'objet, pour des raisons de gestion interne, de subdivisions permettant de dissocier les immobilisations mises en concession par le concedant et les immobilisations mises en concession par le concessionnaire.

La contrepartie de la valeur des actifs mis gratuitement dans la concession par le concedant est enregistrée au crédit dans une subdivision du compte 229 «Droits du concedant» et figure au passif du bilan (passif non courant).

Le compte 229 «Droits du concedant» est débité par le crédit du compte 282 « Amortissement des immobilisations» mises en concession au fur et à mesure des amortissements pratiqués. En fin de concession, le compte 229 «Droits du concedant» aura pour solde la valeur comptable nette des immobilisations mises en concession ; il sera soldé lors de la remise du bien au concedant en contrepartie des comptes d'immobilisation et d'amortissement concernés.

12- Décomptabilisation

Une immobilisation corporelle est décomptabilisée (éliminée) du bilan dans le cadre des procédures d'autorisation internes de l'entité lors de sa sortie (cession, destruction, perte, etc...) du patrimoine de l'entité ou lorsque l'actif est hors d'usage (réforme, remplacement, etc...) de façon permanente et que l'entité n'attend plus aucun avantage économique futur ni de son utilisation ni de sa sortie ultérieure.

Cette immobilisation corporelle doit être éliminée (décomptabilisée) du bilan à la date à laquelle le critère, prévu par le paragraphe 121.11 de l'arrêté du 26 juillet 2008 est vérifié, c'est-à-dire si l'immobilisation est vendue, échangée ou lorsqu'elle est hors d'usage de façon permanente

(détruite, perdue, rebutée, réformée, etc...) et que l'entreprise n'attend plus d'avantages économiques futurs de sa sortie ultérieure.

De même qu'une partie d'une immobilisation corporelle doit être sortie du bilan pour sa valeur nette si elle a été remplacée et que l'entreprise a inclus le coût de remplacement dans la valeur nette de l'immobilisation. La comptabilisation par composant permet de déterminer cette partie de l'immobilisation à remplacer.

12.1.Cessions

En cas de cession, l'immobilisation est sortie du bilan ainsi que le cumul des amortissements antérieurs. Le résultat de la cession est, selon le cas, une plus value ou moins-value qui contribue au résultat des activités ordinaires.

12.2.Mises hors service

Les éléments mis définitivement hors service (éléments qui ne procurent plus d'avantage économique futur) sont sortis du bilan lorsque l'actif concerné est devenu hors d'usage de façon permanente et que l'entité, rappelons-le, n'attend plus aucun avantage économique futur ni de son utilisation ni de la sortie ultérieure de l'actif. Dans l'intervalle, qui sépare la date de la décision de réforme ou de mise hors service d'une immobilisation, de la date de l'acte de sa sortie (par exemple sa vente), l'immobilisation concernée doit demeurer à l'actif. Les pertes constatées à la suite de la mise au rebut d'éléments d'actif font partie du résultat des activités ordinaires. Il ne s'agit pas de cession qui est traitée au point précédent et le Système Comptable Financier précise que le bien qui ne procure pas d'avantage économique futur doit être décomptabilisé.

12.3.Immobilisations en attente de cession

Les éléments réformés, mis hors service, en attente de cession (qui vont procurer un avantage économique futur par le biais de la cession), doivent rester à l'actif. A la clôture de chaque exercice, le bien fera l'objet d'un test de dépréciation.

12.4.Remplacement

L'immobilisation corporelle acquise en remplacement d'une autre qui a fait l'objet d'une sortie de l'actif de l'entité est comptabilisée comme une immobilisation nouvelle ou composant de remplacement.

12.5. Profits et pertes sur sortie d'immobilisation

Les profits ou les pertes provenant de la mise hors service ou de la sortie d'une immobilisation corporelle sont déterminés par différence entre les produits nets de la sortie (déduction faite de tous les frais de sortie) et la valeur comptable de l'actif et sont comptabilisés en produits ou en charges dans les comptes respectifs 752 « Plus-values sur sorties d'actifs immobilisés non financiers » (profits) ou 652 « Moins-values sur sorties d'actifs immobilisés non financiers » (pertes) (§ 121-11 et 121-12 de l'arrêté du 26 juillet 2008).

Cas où une perte est subie : schéma général d'écriture				
281x.		Amortissements ...	X	
291x.		Pertes de valeur sur immobilisations	X	
512/462		Banque ou créances sur cessions d'immobilisations	X	
652	21x.	Moins-values sur sortie d'actifs immobilisés non financiers...	X	X
		Immobilisations corporelles		

Cas où un profit est réalisé : schéma général d'écriture				
281x		Amortissements ...	X	
291x.		Pertes de valeur sur immobilisations	X	
512/462	21x.	Banque ou créances sur cessions d'immobilisations	X	X
	752	Immobilisations corporelles		X
		Plus-values sur sortie d'actifs immobilisés non financiers		

Exemple :

Une entreprise cède, en janvier N, au prix de 80 000 KDA une machine qui avait été acquise pour 500 000 KDA en N-5 et amortie à hauteur de 410 000 KDA. Ce matériel avait fait l'objet de constatation d'une perte de valeur de 4 500 KDA en N-2.

Valeur comptable : $500\ 000 - (410\ 000 + 4\ 500) = 85\ 500$ KDA

Résultat sur cession : $80\ 000 - 85\ 500 = - 5\ 500$ KDA.

Il s'agit donc d'une moins-value sur cession à comptabiliser comme suit :

281x.		Amortissements ...	410 000	
291x.		Pertes de valeur sur immobilisations	4 500	
512/462		Banque ou créances sur cessions d'immobilisations	80 000	
652	21x.	Moins-values sur sortie d'actifs immobilisés non financiers	5 500	500 000
		Immobilisations corporelles		
		Cession machine		

12.6. Cession ou mise hors service d'une immobilisation corporelle réévaluée

L'écart de réévaluation doit être suivi, analysé, justifié et révisé à la clôture de chaque exercice.

Lors de la cession ou de la mise hors service d'une immobilisation réévaluée, l'écart de réévaluation est soldé lors de la comptabilisation de la sortie ou de la mise hors service de l'immobilisation concernée.

13- Cas particulier des immeubles de placement

13.1. Définitions

1- Un immeuble de placement est, au terme du paragraphe 121.16 de l'arrêté du 26 juillet 2008, un bien immobilier (terrain ou bâtiment - ou partie d'un bâtiment - ou les deux) détenu (par le propriétaire ou par le preneur dans le cadre d'un contrat de location-financement) pour en retirer des loyers ou pour valoriser le capital ou les deux plutôt que :

(a) de l'utiliser dans la production ou la fourniture de biens ou de services ou à des fins administratives ; ou de le vendre dans le cadre de l'activité ordinaire (§ 121-16 de l'arrêté du 26 juillet 2008 et IAS 40 § 5)

Partant, un immeuble de placement génère des flux de trésorerie largement indépendants des autres actifs détenus par l'entité. Ceci distingue un immeuble de placement d'un bien immobilier occupé par son propriétaire. La production ou la fourniture de biens ou de services (ou l'utilisation d'un bien immobilier à des fins administratives) génère des flux de trésorerie qui sont attribuables non seulement au bien immobilier mais aussi à d'autres actifs utilisés dans le processus de production ou d'offre (IAS 40 § 5).

2- Un bien immobilier occupé par son propriétaire est un bien immobilier détenu (par le propriétaire ou par le preneur dans le cadre d'un contrat de location-financement) pour être utilisé dans la production ou la fourniture de biens ou de services ou à des fins administratives (IAS 40 § 5).

13.2. Immeubles de placement

Sont considérés comme des immeubles de placement (IAS 40.8)

a) un terrain détenu pour valoriser le capital à long terme plutôt que pour une vente à court terme dans le cadre de l'activité ordinaire ;

(b) un terrain détenu pour une utilisation future actuellement indéterminée. (Si une entité n'a pas déterminé qu'elle utilisera le terrain, soit comme un bien immobilier occupé par son propriétaire, soit pour le vendre à court terme dans le cadre de son activité ordinaire, le terrain est considéré comme étant détenu pour valoriser le capital) ;

(c) un bâtiment appartenant à l'entité (ou détenu par l'entité dans le cadre d'un contrat de location-financement) et donné en location dans le cadre d'un ou plusieurs contrats de location simple ;

(d) un bâtiment vacant mais détenu en vue d'être loué dans le cadre d'un ou plusieurs contrats de location simple ;

(e) les immeubles de placement existants en cours de réaménagement et qui continueront dans le futur à être utilisés en tant qu'immeubles de placement.

13.3. Immeubles non classés comme étant des immeubles de placement

Les éléments qui ne sont pas considérés comme des immeubles de placement sont par exemple (IAS 40.9) :

(a) un bien immobilier détenu en vue de sa vente dans le cadre de l'activité ordinaire ou du processus de construction ou d'aménagement pour ladite vente, par exemple un bien immobilier acquis exclusivement pour être vendu ultérieurement dans un avenir proche ou être aménagé et revendu ;

(b) un bien immobilier en cours de construction ou d'aménagement pour le compte de tiers ;

(c) un bien immobilier occupé par son propriétaire, y compris (entre autres choses) un bien immobilier détenu en vue de son utilisation future comme bien immobilier occupé par son propriétaire, un bien immobilier détenu en vue de son aménagement futur et de son utilisation ultérieure comme bien immobilier occupé par son propriétaire, un bien immobilier occupé par des membres du personnel (que ceux-ci paient ou non un loyer aux conditions du marché) et un bien immobilier occupé par son propriétaire en attendant d'être vendu ;

(d) un bien immobilier en cours de construction ou d'aménagement en vue d'une utilisation ultérieure en tant qu'immeuble de placement (immobilisation en cours) ;

(e) un bien immobilier donné en location à une autre entité dans le cadre d'un contrat de location-financement.

13.4. Classification d'un bien immobilier comme immeuble de placement

Pour déterminer si un bien immobilier est un immeuble de placement, il faut faire appel au jugement. Une entité élabore des critères qui lui permettent d'exercer ce jugement de façon permanente et cohérente en accord avec la définition donnée d'un immeuble de placement (IAS 40.16).

Une subdivision des comptes 211 « Terrains » et 213 « Constructions » permet à l'entité de faire un suivi des immeubles de placement.

Lorsque la classification est difficile, l'entité doit donner des explications dans l'annexe.

13.5. Quelques cas spécifiques (IAS 40.10, 11, 12, 13, 14, 15)

1- Une partie de certains biens immobiliers est détenue pour en retirer des loyers ou valoriser le capital et une autre partie qui est utilisée dans le processus de production ou de fourniture de biens ou de services ou à des fins administratives. Si ces deux parties peuvent être vendues séparément (ou louées séparément dans le cadre d'un contrat de location-financement), l'entité les comptabilisera séparément. Si les deux parties ne peuvent être vendues séparément, le bien immobilier est un **immeuble de placement** seulement si la partie détenue pour être utilisée dans le processus de production ou de fourniture de biens ou de services à des fins administratives n'est pas significative.

2. Dans certains cas, une entité fournit des services accessoires aux occupants d'un bien immobilier qu'elle détient. Une entité traite ce bien immobilier comme un immeuble de placement si les services représentent une composante non significative du contrat pris dans son ensemble. C'est le cas, par exemple, lorsque le propriétaire d'un immeuble de bureaux assure des services de maintenance et de sécurité aux preneurs qui occupent l'immeuble. (l'activité exercée dans l'immeuble n'est pas significative eu égard au chiffre d'affaires qui en est généré).

3. Dans d'autres cas, les services rendus sont une composante significative. Par exemple, si une entité possède et gère un hôtel, les services rendus aux clients constituent une composante significative du contrat pris dans son ensemble. En conséquence, **un hôtel géré par son propriétaire est un bien immobilier occupé par son propriétaire** plutôt qu'un immeuble de placement.

4. Par ailleurs, une entité peut posséder un bien immobilier loué à, et occupé par, sa société mère ou une autre filiale. **Dans les états financiers consolidés, le bien immobilier ne remplit pas les conditions d'un immeuble de placement** car du point de vue du groupe, il est occupé par son propriétaire. Mais, du point de vue de l'entité à laquelle il appartient, le bien immobilier est un immeuble de placement s'il répond à la définition d'un immeuble de placement. Par conséquent, **le bailleur le traite en immeuble de placement dans ses états financiers individuels.**

13.6. Evaluation lors de la comptabilisation initiale

Un immeuble de placement doit être évalué initialement à son coût. Les coûts de transaction doivent être inclus dans l'évaluation initiale.

L'évaluation, lors de la comptabilisation initiale d'un immeuble de placement, obéit aux mêmes règles et principes qui s'appliquent aux autres immeubles ci-dessus définis.

13.7. Evaluation et comptabilisation après leur comptabilisation initiale

Après leur comptabilisation initiale en tant qu'immobilisations corporelles, les immeubles de placement peuvent être évalués :

- ❖ soit au coût diminué du cumul d'amortissements et du cumul des pertes de valeurs selon la méthode utilisée dans le cadre général des immobilisations corporelles (méthode du coût) ;
- ❖ soit sur la base de la juste valeur (méthode de la juste valeur).

La méthode choisie est appliquée à tous les immeubles de placement jusqu'à leur sortie des immobilisations ou jusqu'à leur changement d'affectation (dans le cas d'un changement d'utilisation d'un immeuble de placement).

Dans le cas où la juste valeur d'un immeuble de placement détenu par une entité ayant opté pour la méthode de la juste valeur ne pourrait pas être déterminée de façon fiable, cet immeuble sera comptabilisé selon la méthode du coût et des informations seront communiquées dans l'annexe concernant la description de l'immeuble, les raisons pour lesquelles la méthode de la juste valeur n'a pas été appliquée et si possible, un intervalle d'estimation de cette juste valeur (§ 121-17 de l'arrêté du 26 juillet 2008).

La perte ou le profit résultant d'une variation de la juste valeur d'un immeuble de placement est comptabilisé dans le résultat net de l'exercice au cours duquel il se produit.

La juste valeur doit refléter l'état réel du marché à la date de clôture de l'exercice (§ 121-18 de l'arrêté du 26 juillet 2008). Selon le paragraphe 121.21 de l'arrêté du 26 juillet 2008, cette valeur est déterminée sur la base d'une estimation effectuée par des évaluateurs professionnels qualifiés.

Dans la détermination de la juste valeur d'un immeuble de placement, une entité ne comptabilise pas deux fois les actifs ou passifs qui sont comptabilisés comme des actifs ou des passifs distincts. Par exemple :

(a) des équipements, tels que les ascenseurs ou les installations de climatisation, font souvent partie intégrante d'un immeuble et sont généralement inclus dans la juste valeur de l'immeuble de placement plutôt que d'être comptabilisés séparément en tant qu'immobilisations corporelles ;

(b) si un bureau est loué meublé, la juste valeur du bureau inclut généralement la juste valeur du mobilier car le revenu locatif se réfère au bureau meublé. Lorsque le mobilier est inclus dans la juste valeur de l'immeuble de placement, l'entité ne comptabilise pas ce mobilier comme un actif distinct ;

(c) la juste valeur d'un immeuble de placement exclut les revenus d'un contrat de location simple payés d'avance ou à payer car l'entité les comptabilise comme un passif ou un actif distinct ;

(d) la juste valeur d'un immeuble de placement détenu dans le cadre d'un contrat de location reflète les flux de trésorerie prévus (y compris le loyer conditionnel dont on s'attend à ce qu'il devienne exigible). Par conséquent, si une évaluation obtenue pour un immeuble est nette de tous les paiements dont l'exécution est attendue, il sera nécessaire d'ajouter à posteriori tout passif locatif comptabilisé de manière à obtenir la juste valeur de l'immeuble de placement à des fins comptables (IAS 40.50).

Si, auparavant, l'entité évaluait un immeuble de placement à la juste valeur, elle doit continuer à l'évaluer à la juste valeur jusqu'à sa sortie (ou jusqu'à ce que le bien immobilier devienne un bien occupé par son propriétaire ou jusqu'à ce que l'entité commence à aménager le bien en vue de sa vente ultérieure dans le cadre de l'activité ordinaire), même si des transactions comparables sur le marché deviennent moins fréquentes ou si les prix de marché deviennent moins facilement disponibles (IAS 40.55).

a- Méthode du coût diminué du cumul d'amortissements et du cumul des pertes de valeurs

L'amortissement et la perte de valeur des constructions constituant des immeubles de placement sont comptabilisés comme suit :

Comptes	Libellé	Débit	Crédit
681	Dotations aux amortissements, provisions et pertes de valeur, actifs non courants	XXXXX	
2813X	Amortissement constructions : Immeuble de placement		XXXXX
2913X	Perte de valeur sur construction – Immeuble de placement		XXXXX
	<i>Amortissement immeuble de placement</i>		
	<i>Construction. X</i>		
	<i>Perte de valeur sur Construction Y</i>		

Si une perte de valeur devient sans objet (en totalité ou en partie) au cours des exercices qui suivent, l'écriture à passer sera :

Comptes		Libellé	Débit	Crédit
2913X	781	Pertes de valeur sur constructions-Immeuble de placement	XXXX	XXXX
		Reprises d'exploitation sur pertes de valeur et provisions - actifs non courants		
		Reprise perte de valeur sur Immeub placement xxx		

A la clôture de chaque exercice, l'entité doit procéder à un test de dépréciation. Toute perte de valeur doit être enregistrée et celle antérieurement comptabilisée, qui devient sans objet, fait l'objet d'une reprise (cf. § 121-25 et 121-26 de l'arrêté du 26 juillet 2008 et l'IAS 36.120)

b- Comptabilisation sur la base de la juste valeur

Si l'entité opte pour la comptabilisation de ses immeubles de placement, après la comptabilisation initiale, sur la base de la juste valeur, la perte ou le profit résultant d'une variation de la juste valeur est comptabilisé dans le **résultat net⁽¹⁾ de l'exercice** au cours duquel il se produit (arrêté du 26 juillet 2008 - § 121.18).

Comptes		Libellé	Débit	Crédit
12	213X	Résultat de l'exercice	XXXXX	
		Construction (immeuble de placement Immeubles de placement à la juste valeur		XXX

Le profit et/ou la perte doivent être comptabilisés comme suit (construction ou terrain) :

❖ Perte

Comptes		Libellé	Débit	Crédit
211X	12	Terrain x - Immeuble de placement	XXXXX	
		Résultat de l'exercice		XXXXXX
		Immeubles de placement à la juste valeur		

❖ Profit :

12.8. Transferts de catégorie

Des transferts, entrées ou sorties, de la catégorie immeubles de placement doivent être effectués si, et uniquement si il y a changement d'utilisation mis en évidence par :

- (a) un commencement d'occupation par le propriétaire, pour un transfert de la catégorie immeubles de placement vers la catégorie biens occupés par leur propriétaire ;
- (b) un commencement d'aménagement en vue d'une vente, pour un transfert de la catégorie immeubles de placement vers la catégorie stocks ;

1. Remarque : la comptabilisation des profits et pertes directement au compte « résultat net » en application de ce paragraphe de l'arrêté du 26 juillet 2008 ne nous paraît pas cohérente avec la règle de fonctionnement de ce compte telle que fixée par cet arrêté qui précise que « le compte 12 enregistre pour solde les comptes de charges et les comptes de produits de l'exercice »

Lorsqu'une entité opte pour la présentation de ses immeubles de placement à la juste valeur, aucun amortissement ne devrait être pratiqué et la juste valeur doit refléter l'état réel du marché à la date de clôture de l'exercice.

(c) une fin d'occupation par le propriétaire, pour un transfert de la catégorie biens occupés par leur propriétaire vers la catégorie immeubles de placement ;

(d) le commencement d'un contrat de location simple au profit d'une autre partie, pour un transfert de la catégorie stocks vers la catégorie immeubles de placement ;

(e) la fin de la construction ou de l'aménagement, pour un transfert de la catégorie immeubles en cours de construction ou d'aménagement vers la catégorie immeubles de placement (IAS 40.57).

Pour un transfert d'un immeuble de placement évalué à la juste valeur vers la catégorie "biens immobiliers" occupés par leur propriétaire ou la catégorie "stocks", le coût présumé du bien immobilier pour sa comptabilisation ultérieure doit être sa juste valeur à la date du changement d'utilisation (IAS 40.60).

Si un bien immobilier occupé par son propriétaire devient un immeuble de placement qui sera comptabilisé à la juste valeur, l'entité doit appliquer la comptabilisation au coût jusqu'à la date du changement d'utilisation. L'entité doit traiter toute différence à cette date entre la valeur comptable du bien immobilier selon la méthode du coût et sa juste valeur de la même manière qu'une réévaluation (IAS 40.61).

Jusqu'à la date à laquelle un bien immobilier occupé par son propriétaire devient un immeuble de placement comptabilisé à la juste valeur, l'entité amortit le bien immobilier et comptabilise toute perte de valeur qui est survenue. L'entité traite toute différence à cette date entre la valeur comptable du bien immobilier et sa juste valeur de la même manière qu'une réévaluation. Autrement dit :

(a) toute diminution de la valeur comptable du bien qui en résulte est comptabilisée en résultat. Cependant, dans la mesure où un montant est enregistré dans l'écart de réévaluation au titre dudit bien, la diminution est imputée sur l'écart de réévaluation ;

(b) toute augmentation de la valeur comptable en résultant est traitée comme suit :

(i) dans la mesure où l'augmentation annule une perte de valeur antérieure pour ce bien, elle est comptabilisée en résultat. Le montant comptabilisé en résultat n'excède pas le montant nécessaire pour ramener la valeur comptable à la valeur comptable (diminuée des amortissements) qui aurait été déterminée si aucune perte de valeur n'avait été comptabilisée ;

(ii) tout solde de l'augmentation est porté directement au crédit des capitaux propres dans l'écart de réévaluation. Lors de la sortie ultérieure de l'immeuble de placement, l'écart de réévaluation inclus dans les capitaux propres peut être transféré en résultats non distribués. Le transfert de la rubrique écart de réévaluation à la rubrique résultats non distribués ne s'effectue pas par le compte de résultats (IAS 40.62).

Pour un transfert de la catégorie stocks vers la catégorie immeubles de placement qui sera comptabilisé à la juste valeur, toute différence entre la juste valeur du bien immobilier à cette date et sa valeur comptable antérieure doit être comptabilisée en résultat (IAS 40.63).

Lorsqu'une entité achève la construction ou l'aménagement d'un immeuble de placement construit pour elle-même, qui sera comptabilisé à la juste valeur, toute différence entre la juste valeur du bien immobilier à cette date et sa valeur comptable antérieure doit être comptabilisée en résultat (IAS 40.65).

13.9. Décomptabilisation

Un immeuble de placement doit être décomptabilisé (éliminé du bilan) lors de sa sortie ou lorsque son utilisation est arrêtée de manière permanente et qu'aucun avantage économique futur n'est attendu de sa sortie (IAS 40.66).

Les profits ou pertes résultant de la mise hors service ou de la sortie d'un immeuble de placement doivent être déterminé(e)s comme la différence entre le produit net de la sortie et la valeur comptable de l'actif et doivent être comptabilisé(e)s en résultat (sauf en cas de cession-bail) dans la période où intervient la mise hors service ou la sortie de l'actif (IAS 40.69).

La contrepartie à recevoir lors de la sortie d'un immeuble de placement est comptabilisée initialement à la juste valeur. En particulier, dans le cas d'un paiement différé, la contrepartie reçue est comptabilisée initialement au prix comptant équivalent. La différence entre le montant nominal de la contrepartie et le prix comptant équivalent est comptabilisée en produits financiers, en utilisant la méthode de l'intérêt effectif (IAS 40.70).

14- Actif biologique

14.1. Définitions

L'activité agricole est la gestion par une entité de la transformation biologique d'actifs biologiques en vue de la vente, en produits agricoles ou en d'autres actifs biologiques.

Le produit agricole est le produit récolté des actifs biologiques de l'entité.

Un actif biologique est un animal ou une plante vivant(e).

La transformation biologique comprend les processus de croissance, d'appauvrissement, de production et de procréation qui engendrent des changements qualitatifs ou quantitatifs dans l'actif biologique.

Un groupe d'actifs biologiques est un regroupement d'animaux ou de plantes vivants similaires (IAS 41.5).

La récolte est le détachement de produits d'un actif biologique ou l'arrêt des processus vitaux d'un actif biologique.

L'activité agricole couvre un éventail d'activités diversifiées, tels que l'élevage de cheptels, l'exploitation forestière, la récolte de plantes annuelles ou vivaces, la culture de vergers ou de plantations, l'horticulture et l'aquaculture (y compris la pisciculture).

Certaines caractéristiques communes existent dans cette diversité :

- (a) Possibilités de transformation : les animaux et les plantes vivants offrent la possibilité de transformation biologique ;
- (b) Gestion de la transformation : la gestion facilite la transformation biologique en améliorant ou au moins en stabilisant les conditions nécessaires pour que le processus ait lieu (par exemple, les niveaux nutritifs, l'humidité, la température, la fertilité et la luminosité). Cette gestion distingue l'activité agricole des autres activités. Par exemple, la récolte à partir de ressources non gérées (comme la pêche en mer et la déforestation) n'est pas une activité agricole ;
- (c) Mesure de la transformation : les changements apportés à la qualité (par exemple, la qualité génétique, la densité, le mûrissement, la proportion de graisse, le contenu en protéines et la qualité de la fibre) ou la quantité (par exemple, la descendance, le poids, le volume, la longueur ou le diamètre de la fibre et le nombre de bourgeons) par la transformation biologique, sont mesurés et contrôlés en tant que fonction de gestion de routine (IAS 41.6).

La transformation biologique peut aboutir aux types de résultats suivants :

- a) des changements apportés à des actifs par :
 - i) la croissance (une augmentation en quantité ou une amélioration de la qualité de l'animal ou de la plante),

- ii) l'appauvrissement (une chute de la quantité ou une détérioration de la qualité d'un animal ou d'une plante),
 - iii) la procréation (création d'animaux ou plantes vivants supplémentaires) ;
- b) la production d'un produit agricole comme le latex, les feuilles de thé, la laine et le lait (IAS 41.7).

Le tableau ci-dessous donne quelques exemples d'actifs biologiques, de produits agricoles et de produits qui résultent de la transformation après récolte (IAS 41.4).

Actifs biologiques	Produit agricole	Produits qui résultent de la transformation après la récolte
Moutons	Laine	Fil de tissage, tapis
Arbres dans une plantation forestière	Rondins	Bois
Plantes	Coton	Fil, vêtements
	Canne à sucre récoltée	Sucre
Bovins laitiers	Lait	Fromage
Porcs	Carcasses	Saucisses, jambons
Arbustes	Feuilles	Thé, tabac traité
Vignes	Raisins	Vin
Arbres fruitiers	Fruits récoltés	Fruits transformés

14.2 Comptabilisation et évaluation

Une entité doit comptabiliser un actif biologique ou un produit agricole si et seulement si :

- (a) l'entité a le contrôle de l'actif du fait d'événements passés ;
- (b) il est probable que les avantages économiques futurs associés à cet actif iront à l'entité ;
- (c) la juste valeur ou le coût de cet actif peut être évalué de façon fiable (IAS 41.10).

Un actif biologique est évalué lors de sa comptabilisation initiale et à chaque date de clôture à sa juste valeur diminuée des frais estimés du point de vente, sauf lorsque sa juste valeur ne peut pas être évaluée de manière fiable. Dans un tel cas, cet actif biologique doit être évalué à son coût diminué du cumul des amortissements et du cumul des pertes de valeur.

Une perte ou un profit provenant d'une variation de la juste valeur diminuée des frais estimatifs des points de vente est constaté dans le résultat net de l'exercice au cours duquel il se produit (§ 121-19 arrêté du 26 juillet 2008).

La détermination de la juste valeur pour un actif biologique ou un produit agricole peut être facilitée en regroupant des actifs biologiques ou des produits agricoles en fonction d'attributs significatifs, par exemple, par âge ou par qualité. Une entité choisit comme critères pour la détermination des prix, les attributs correspondant à ceux qui sont utilisés sur le marché (IAS 41.15).

Si un marché actif existe pour un actif biologique ou un produit agricole, le prix coté sur ce marché est le critère approprié pour déterminer la juste valeur de cet actif. Si une entité a accès à différents marchés actifs, elle utilisera le plus pertinent. Par exemple, si une entité a accès à deux marchés actifs, elle utilisera le prix existant sur le marché qu'elle utiliserait de préférence (IAS 41.17).

S'il n'existe pas de marché actif, une entité utilisera un ou plusieurs des éléments suivants, lorsqu'ils existent, pour déterminer la juste valeur :

- (a) le prix de transaction du marché le plus récent, à condition qu'il n'y ait pas eu de changement significatif dans le contexte économique entre la date de cette transaction et la date de clôture ;
- (b) les prix du marché pour des actifs similaires avec ajustement pour refléter les différences ;
- (c) les références du secteur comme la valeur d'un verger exprimée par clayette export, boisseau ou hectare et la valeur du bétail exprimée par kilo de viande (IAS 41.18).

En certaines circonstances, les prix ou les valeurs déterminées par le marché peuvent ne pas être disponibles pour un actif biologique dans son état actuel. Dans ce cas, pour déterminer la juste valeur, une entité utilisera la valeur actuelle des flux nets de trésorerie attendus de l'actif, actualisés à un taux avant impôt déterminé par les conditions actuelles du marché (IAS 41.20).

Le but du calcul de la valeur actuelle des flux de trésorerie nets attendus est de déterminer la juste valeur d'un actif biologique dans sa situation et son état actuels.

Une entité prend cela en compte pour choisir le taux d'actualisation approprié à utiliser et pour l'évaluation des flux nets de trésorerie attendus. L'état actuel d'un actif biologique exclut toute augmentation de valeur provenant de transformations biologiques additionnelles et d'activités futures de l'entité, comme celles tenant à l'amélioration future de la transformation biologique, de la récolte et de la vente (IAS 41.21).

Les actifs biologiques sont souvent liés physiquement au terrain (par exemple, les arbres d'une plantation forestière). Il se peut qu'il n'y ait pas de marché séparé pour des actifs biologiques qui sont liés au terrain mais un marché actif peut exister pour les actifs associés, c'est-à-dire pour les actifs biologiques, le terrain inculte et les améliorations foncières dans leur ensemble. Une entité peut utiliser des informations concernant les actifs associés pour déterminer la juste valeur des actifs biologiques. Par exemple, la juste valeur du terrain inculte et les améliorations foncières peuvent être déduites de la juste valeur des actifs associés pour parvenir à la juste valeur des actifs biologiques (IAS 41.25).

a- Comptabilisation selon la méthode du coût :

Lorsque la détermination de la juste valeur n'est pas fiable, la comptabilisation initiale et celle effectuée à chaque date de clôture se feront selon la méthode du coût diminué du cumul des amortissements et des pertes de valeur.

Les amortissements et les pertes de valeur sont calculés conformément aux règles générales présentées aux paragraphes ci-dessus relatifs aux règles d'amortissements et à la détermination des pertes de valeur.

A la clôture de l'exercice, l'écriture de constatation de l'amortissement et de la perte de valeur se présentera comme suit :

Comptes	Libellé	Débit	Crédit
681	Dotations aux amortissements, provisions et pertes de valeur, actifs non courants	XXXXX	XXXXX
2818X	Amort autres immobilisations corporelles -Actif biologique X		XXXXX
2918X	Perte de valeur sur autres immob corpor Actif biologique Y		
	Amortissement actif biologique X et perte de valeur actif biologique Y		

Si une perte de valeur devient sans objet (en totalité ou en partie) au cours des exercices qui suivent, l'écriture à passer sera :

Comptes		Libellé	Débit	Crédit
2918x	781x	Perte de valeur sur autres immobilisations corporelles – Actif biologique Y Reprises d'exploitation sur pertes de valeur et provisions - actifs biologiques <i>Reprise Perte de valeur Actif biologique Y</i>	XXXXX	XXXXX

b- Comptabilisation à la juste valeur :

« Une perte ou un profit provenant d'une variation de la juste valeur diminuée des frais estimatifs des points de vente est constaté dans le **résultat net⁽¹⁾ de l'exercice** au cours duquel il se produit» (arrêté du 26 juillet 2008 - § 121.19).

L'écriture permettant d'enregistrer un profit et une perte se présente comme suit :

Comptes		Libellé	Débit	Crédit
218X	12	Autres immobilisations corporelles Actif biologique Résultat de l'exercice Comptabilisation actif biologique A à la juste valeur	XXXXX	XXXXX
12	218X	Résultat de l'exercice Autres immobilisations corporelles - Actif biologique B Comptabilisation actifs biologiques B à la juste valeur	XXXXX	XXXXX

14.3. Profits et pertes

Un profit ou une perte résultant de la comptabilisation initiale d'un actif biologique à sa juste valeur diminuée des frais du point de vente estimés et d'une variation de la juste valeur diminuée des frais du point de vente estimés d'un actif biologique devra être inclus dans le résultat net de la période pendant laquelle il se produit.

Une perte peut survenir lors de la comptabilisation initiale d'un actif biologique parce que les frais estimés du point de vente sont déduits pour la détermination de la juste valeur diminuée des frais estimés du point de vente d'un actif biologique. Un profit peut être généré lors de la comptabilisation initiale d'un actif biologique à l'occasion, par exemple de la naissance d'un veau (IAS 41.27).

14.4. Subventions publiques liées à un actif biologique

Une subvention publique sans conditions liée à un actif biologique évalué à sa juste valeur diminuée des frais du point de vente doit être comptabilisée comme un revenu uniquement lorsque la subvention publique est libérée.

Si une subvention publique liée à un actif biologique, évalué à sa juste valeur diminuée des frais estimés du point de vente, est soumise à condition, y compris lorsque la subvention publique impose à l'entité de ne pas s'engager dans des activités agricoles spécifiques, l'entité devra comptabiliser la subvention publique comme un revenu si, et uniquement si, les conditions liées à la subvention publique seront remplies (IAS 41.34.35).

1. Cf. remarque page 113

15. Informations à fournir sur les immobilisations corporelles

1° Durées d'utilité ou taux d'amortissements utilisés ;

2° Modes d'amortissements utilisés, taux, durées ;

3° Nature et incidence d'un changement d'estimation comptable ayant un impact significatif sur l'exercice et dont on peut s'attendre à ce qu'il y ait un impact significatif sur les exercices ultérieurs ;

4° En cas de décomptabilisation séparée de différents éléments : valeurs brutes, taux, durées, modes d'amortissement ;

5° La valeur brute comptable et le cumul des amortissements (regroupé avec le cumul des pertes de valeur) à l'ouverture et à la clôture de l'exercice ;

6° Rapprochements entre les valeurs comptables à l'ouverture et à la clôture faisant apparaître :

- Les entrées ; les sorties ; autres mouvements ;
- Les plus ou moins-values ;
- Les pertes de valeur constatées en charges, les pertes de valeur reprises dans les résultats ;
- Les amortissements ;
- Les différences de change nettes résultant de la conversion des états financiers d'une entité étrangère ;
- Les autres variations de la valeur comptable au cours de l'exercice ;
- Les augmentations et diminutions résultant des réévaluations.

7° Montant des engagements donnés pour l'acquisition d'immobilisations corporelles ;

8° Pour les immobilisations corporelles acquises grâce à une subvention et comptabilisées à la juste valeur on doit fournir :

- La juste valeur initiale ;
- Les valeurs comptables si elles sont comptabilisées selon le traitement de référence ou autorisé.

9° Informations concernant les actifs destinés à être cédés ;

10° Informations sur les actifs décomptabilisés : nature de l'actif, justification de la décomptabilisation, autorité qui l'a approuvée, etc ;

11° Suivi de l'écart de réévaluation :

L'entité qui opte pour la réévaluation de tout ou partie de ses immobilisations corporelles doit en mentionner l'incidence dans les états financiers et présenter une information détaillée sur l'écart de réévaluation.

Section 3.

Immobilisations financières

§ 1- Définition

Une immobilisation financière est tout actif représenté par :

- Une créance dont le règlement doit intervenir dans un délai supérieur à un an ;
- Un titre ou une valeur assimilée que l'entité a décidé de conserver sur plus d'un exercice.

Les immobilisations financières ou actifs financiers non courants sont représentatifs d'un droit de créance sur une entité juridique (personne morale ou physique). En d'autres termes, elles représentent un droit à recevoir de la trésorerie ou équivalent de trésorerie à une date future. La durée de détention de ces actifs va au-delà de douze mois ; ils font partie de la catégorie des instruments financiers.

L'acquisition ou la détention d'une immobilisation financière est très souvent motivée :

- soit par une volonté de contrôler ou d'exercer une influence sur une autre entité par l'achat d'actions et/ou de prêts et avances ;
- soit par un placement d'un excédent de trésorerie en actions et/ou obligations. Les titres immobilisés acquis sont destinés à être revendus, à plus ou moins longue échéance, pour en tirer une plus-value. Ils sont enregistrés en comptabilité en fonction de leur utilité et des motifs qui ont prévalu lors de leur acquisition ou lors du changement de leur destination.

§ 2- Les différentes catégories d'immobilisations financières

Les différentes catégories d'immobilisations financières, telles qu'énoncées par le paragraphe 122.1 de l'arrêté du 26 juillet 2008, sont :

- les titres de participation et créances rattachées, dont la possession durable est estimée utile à l'activité de l'entité, notamment parce qu'elle permet d'exercer une influence sur la société émettrice des titres ou d'en avoir le contrôle : participations dans les filiales, les entités associées ou les co-entreprises ;
- les titres immobilisés de l'activité de portefeuille, destinés à procurer à l'entité à plus ou moins longue échéance une rentabilité satisfaisante, mais sans intervention dans la gestion des entités dont les titres sont détenus ;
- les autres titres immobilisés représentatifs de parts de capital ou de placements à long terme que l'entité a, la possibilité ainsi que l'intention ou l'obligation, de conserver jusqu'à leur échéance ;
- les prêts et créances émis par l'entité et que cette dernière n'a pas l'intention ou la possibilité de vendre à court terme : créances clients et autres créances d'exploitation à plus de douze (12) mois, prêts à plus de douze (12) mois consentis à des tiers.

Remarques :

- Selon le Système Comptable Financier "certaines entités, telles que celles qui opèrent dans le secteur financier et dans le secteur des assurances, peuvent effectuer des distinctions différentes de celles proposées. Des informations sur les distinctions effectuées figurent alors dans l'annexe ».
- En IFRS, il existe quatre catégories
 - les trois premières sont considérées comme des actifs non courants :
 - actifs détenus jusqu'à leur échéance,
 - prêts et créances,
 - actifs disponibles à la vente ;
 - La quatrième catégorie est constituée par les « actifs détenus à des fins de transaction » qui ne sont pas considérés comme des immobilisations financières.

2.1 Les titres de participation et les créances rattachées

2.1.1 Les titres de participation.

Les titres de participation sont représentatifs de droits sur le capital d'autres entités dont la possession durable est estimée utile à l'activité de l'entité, notamment parce qu'elle lui permet d'exercer une influence sur l'entité dont elle détient des titres ou d'en avoir le contrôle.

Le contrôle est défini comme le pouvoir de diriger les politiques financière et opérationnelle d'une entité afin de tirer des avantages de ses activités. Le contrôle est présumé exister dans les cas suivants :

- détention directe ou indirecte (par l'intermédiaire de filiales) de la majorité des droits de vote dans une autre entité,
- pouvoir sur plus de 50% des droits de vote obtenu dans le cadre d'un accord avec les autres associés ou actionnaires,
- pouvoir de nommer ou de révoquer la majorité des dirigeants d'une autre entité,
- pouvoir de fixer les politiques financière et opérationnelle de l'entité en vertu des statuts ou d'un contrat,
- pouvoir de réunir la majorité des droits de vote dans les réunions des organes de gestion d'une entité.

L'influence notable (§ 132-11 de l'arrêté du 26 juillet 2008) est présumée exister dans les cas suivants :

- détention (directe ou indirecte) de 20% ou plus des droits de vote,
- représentation dans les organes dirigeants,
- participation au processus d'élaboration des politiques stratégiques,
- transactions d'importance significative, échange d'informations techniques essentielles ou échange de cadres et de dirigeants.

NB : le code de commerce traite du contrôle et de l'influence notable par les articles suivants :

L'article 731 du code de commerce (modifié) traite du contrôle d'une entité par une autre. Il est ainsi rédigé :

« Art. 731. - (Ordonnance n° 96-27 du 9 décembre 1996 - JO n° 77) - Une société est considérée, pour l'application de la présente section, comme en contrôlant une autre :

- lorsqu'elle détient directement ou indirectement une fraction du capital lui conférant la majorité des droits de vote dans les assemblées générales de cette société,
- lorsqu'elle dispose seule de la majorité des droits de vote dans cette société en vertu d'un accord conclu avec d'autres associés ou actionnaires et qui n'est pas contraire à l'intérêt de la société,
- lorsqu'elle détermine en fait, par les droits de vote dont elle dispose, les décisions dans les assemblées générales de cette société.

Elle est présumée exercer ce contrôle lorsqu'elle dispose directement ou indirectement, d'une fraction des droits de vote supérieure à 40% et qu'aucun autre associé ou actionnaire ne détient directement ou indirectement une fraction supérieure à la sienne.

La société qui exerce un contrôle sur une ou plusieurs sociétés, conformément aux alinéas précédents, est appelée pour l'application de la présente section, "Société holding" ».

Remarque :

En IFRS, les titres de participation (investissements stratégiques) ne sont pas reconnus comme une catégorie distincte. Ils font partie de la catégorie des actifs disponibles à la vente.

2.1.2 Les créances rattachées à des participations

Les créances de cette nature sont constituées notamment par :

- les créances consécutives à des prêts accordés à des entités dans lesquelles le bailleur de fonds détient une participation,
- le montant du capital souscrit et non libéré par les associés ou actionnaires,
- les dividendes liés à des participations.

2.1.3 Comptabilisation

Les titres de participations et les créances rattachées sont enregistrés au débit des sous-comptes du compte 26 « participations et créances rattachées à des participations ».

2.2 Les titres immobilisés de l'activité de portefeuille

L'acquisition de titres de l'activité de portefeuille permet à une entité de placer de la trésorerie dans des actifs, à plus ou moins longue échéance, dans la perspective d'en tirer une rentabilité satisfaisante sans intervention dans la gestion de l'entité dont les titres sont détenus. Contrairement aux titres de participation, ce type de placement n'a aucune incidence ni sur le fonctionnement ni sur la gestion de l'entité qui a émis les titres.

Les titres immobilisés de l'activité de portefeuille ne sont ni des titres de participation ni des valeurs mobilières de placement. En effet, les valeurs mobilières de placement sont des placements d'excédents de trésorerie dans l'unique perspective de dégager des profits à court terme.

Notons qu'il existe une quasi-similitude avec la catégorie « les autres titres immobilisés » en matière d'évaluation à l'entrée et après la première comptabilisation.

Le compte 27 « autres immobilisations financières » est réservé pour tous les autres actifs financiers immobilisés (titres immobilisés de l'activité de portefeuille, les prêts et les créances et les autres titres immobilisés).

2.3 Prêts et créances

Les prêts et les créances sont des actifs à paiements fixes ou déterminables et qui ne sont pas des dérivés. Ils sont constitués par :

- des fonds versés à des tiers qui en auront la pleine disposition pendant un certain temps convenu par les deux parties, à charge pour eux de les restituer, à l'échéance, en trésorerie ou en équivalent de trésorerie (par exemple des titres) si telle est la volonté des parties,
- des actifs cédés dont le recouvrement est différé à plus de 12 mois.

Il s'agit en l'occurrence de créances détenues sur les clients et autres créances d'exploitation à plus de douze mois ainsi que les prêts et avances à plus de douze mois, consentis à des tiers (prêts aux personnels, dépôts et cautionnements versés, intérêts courus sur prêts et avances...) que l'entité n'a pas l'intention ou la possibilité de les revendre à court terme.

Les prêts et les créances ne sont pas considérés comme des immobilisations financières si :

- l'entité a l'intention de les céder immédiatement ou à court terme ou s'ils ont été classés comme détenus à des fins de transaction lors de leur comptabilisation initiale et évalués à leur juste valeur par un compte de résultat ;
- ceux que l'entité, lors de leur comptabilisation initiale, désigne comme étant disponibles à la vente ;
- l'entité ne peut pas recouvrer la quasi-totalité de sa mise initiale, pour d'autres considérations que la dégradation du risque crédit (difficultés du débiteur à honorer sa dette) notamment les restrictions de transfert du pays étranger. Dans ce cas, les actifs doivent être classés comme disponibles à la vente (IAS 39 § 9).

2.4 Les autres titres immobilisés

Le Système Comptable Financier définit ces titres comme représentatifs de parts de capital (actions ou parts) ou de placements à long terme (obligations, titres participatifs, bons du trésor...), que l'entité a la possibilité, ainsi que l'intention ou l'obligation de les conserver jusqu'à leur échéance.

Les autres titres immobilisés regroupent tous les autres actifs financiers immobilisés qui ne peuvent pas être classés en « titres de participation et créances rattachées », « titres de l'activité de portefeuille » et « prêts et créances ».

Les placements détenus jusqu'à leur échéance sont des actifs financiers assortis de paiements fixes ou déterminables et d'une échéance fixe sauf pour :

- ceux que l'entité a désignés, lors de leur comptabilisation initiale, comme étant à la juste valeur par le biais du compte de résultat ; ce qui implique que les plus ou moins-values générées après la première comptabilisation, seront constatées en produits ou pertes de valeur,
- ceux que l'entité désigne comme étant disponibles à la ven,
- ceux qui répondent à la définition de prêts et de créances.

§ 3 - Critère de classement

Selon le paragraphe 122-1 de l'arrêté du 26 juillet 2008 « les actifs financiers détenus par une entité, autres que les valeurs mobilières de placement et autres actifs financiers figurant en actif courant, font l'objet d'un enregistrement en comptabilité en fonction de leur utilité et des motifs qui ont prévalu lors de leur acquisition ou lors d'un changement de leur destination ... ».

Ainsi, la comptabilisation initiale peut faire l'objet d'une modification dans la mesure où l'entité procède au changement de la destination qui avait prévalu lors de l'acquisition et la comptabilisation des actifs financiers non courants.

3.1 Classement à l'acquisition

Lors de l'acquisition d'un droit de créance que l'entité a l'intention de détenir pour une durée supérieure à 12 mois, elle peut le classer, selon son choix, dans l'une des quatre catégories, ci-dessous, prévues par le Système Comptable Financier. Au-delà de cette durée, le choix est dicté par l'intention de l'entité (volonté de contrôler ou d'exercer une influence sur une autre entité ou bien placement d'un excédent de trésorerie en actions et/ou obligations...).

La classification des actifs financiers non courants peut se faire selon les catégories suivantes :

- Les titres de participation et les créances rattachées à des participations ;
- Les titres immobilisés de l'activité de portefeuille ;
- Les autres titres immobilisés, représentatifs de parts de capital ou de placement à long terme ;
- Les prêts et les créances qui ne peuvent pas être cédés à court terme.

Le classement d'un titre lors de son acquisition (en titres de participation, titres immobilisés de l'activité de portefeuille et autres titres) dépend du seul choix de l'entité.

Selon le Système Comptable Financier, les « actifs détenus jusqu'à leur échéance » peuvent être classés dans la catégorie « autres titres immobilisés » qui semble la plus indiquée pour leur enregistrement (Cf. les autres titres immobilisés ci-dessous).

Rappelons que cette classification n'a pas un caractère obligatoire pour les banques et les assurances, dès lors qu'elles ont la possibilité de faire une distinction qui soit plus conforme à leur spécificité à condition de donner une information dans l'annexe.

3.2 Règles de transfert d'une immobilisation financière après sa comptabilisation initiale

3.2.1 Transfert entre les quatre catégories d'immobilisations financières

Le classement initial dans l'une des quatre catégories est décliné au moment de l'enregistrement comptable au choix de l'entité. En principe, les reclassements ultérieurs, après la première comptabilisation, sont libres à condition que le reclassement corresponde à un changement de destination et que ce changement ne soit pas fictif (§122-1 de l'arrêté du 26 juillet 2008).

3.2.2 Transfert d'une catégorie des immobilisations financières vers un instrument financier de transaction

Le paragraphe 122.1 de l'arrêté du 26 juillet 2008 prévoit que les immobilisations financières peuvent faire l'objet d'un reclassement en cas de changement de destination. Le reclassement doit

se faire dans l'une des quatre catégories prévues pour l'enregistrement des immobilisations financières comme indiquées au paragraphe ci-dessus « 3.1 Classement à l'acquisition ». On peut donc déduire à la lecture du paragraphe 122.1 de l'arrêté du 26 juillet 2008 que le transfert de la catégorie d'immobilisations financières vers la catégorie des instruments financiers par le biais du compte de résultats n'est pas autorisé.

Le transfert d'une immobilisation financière vers un instrument financier de transaction est interdit sauf pour les cas suivants :

- L'échéance de l'actif cédé est très proche. En effet, le transfert dans ce cas n'a pas d'incidence sur le classement initial ;
- Le montant de la cession est très peu significatif par rapport au total du portefeuille ;
- La cession est motivée par des événements imprévus susceptibles de mettre en péril la valeur de l'actif (chute des cours en bourse, cessation de paiement, etc...). Lorsqu'il y a péril, la transgression de l'interdiction est autorisée.

3.2.3 Transfert d'un actif courant vers une catégorie des immobilisations financières

Il est interdit de procéder à des transferts vers une catégorie d'immobilisation financière, d'un actif de transaction évalué à la juste valeur, par le compte résultats, après sa comptabilisation initiale.

§ 4 - Règles d'évaluation et de comptabilisation

A la date d'entrée dans les actifs de l'entité, les actifs financiers sont comptabilisés à leur coût d'acquisition qui inclut tous les coûts de transaction directement attribuables.

Ensuite, le classement dans l'une des quatre catégories détermine le mode d'évaluation, après la comptabilisation initiale. Selon son classement, un titre peut être évalué soit au coût amorti, soit à la juste valeur. L'impact de ce choix sur les états financiers est développé dans la partie "évaluation des immobilisations financières".

Les règles d'évaluation et de comptabilisation qui sont applicables aux immobilisations financières sont présentées, ci-dessous, relativement à :

- l'acquisition de l'actif,
- la clôture de l'exercice,
- la sortie de l'actif,
- la comptabilisation des revenus des immobilisations financières.

4.1 Définition du coût amorti, du taux d'intérêt effectif et de la juste valeur

La définition des notions de coût amorti, de taux d'intérêt effectif et de juste valeur est indispensable pour la compréhension et la clarté des calculs lors de l'évaluation des actifs financiers à l'entrée de l'actif et à la clôture de l'exercice.

Le **coût amorti** correspond au montant auquel l'actif financier a été évalué lors de sa comptabilisation initiale, diminué des remboursements en principal, majoré ou diminué de l'amortissement cumulé de toute différence entre ce montant initial et le montant à l'échéance, et diminué de toute réduction pour perte de valeur ou non-recouvrabilité. L'exemple ci-dessous (prêts et créances) permet d'illustrer le sens et la portée de la définition de chacun des termes utilisés.

La **méthode du taux d'intérêt effectif** est une méthode de calcul de l'amortissement de l'actif ou passif financier ; le taux d'intérêt effectif est le taux qui actualise le flux attendu des sorties de trésorerie future jusqu'à l'échéance, à la valeur comptable nette actuelle de l'actif. Il correspond au taux de rendement interne de l'actif ou du passif financier concerné. Le recours à cette méthode permet de mettre en évidence la différence impactant le résultat entre les conditions financières obtenues par l'entité (taux d'intérêt par exemple) par rapport à celles qui ont cours sur le marché. En d'autres termes, si l'entité a bénéficié d'un taux d'intérêt plus ou moins favorable

par rapport aux conditions du marché, elle est tenue de constater le gain ou la perte sur le résultat de l'exercice.

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 normales.

4.2 Évaluation à l'entrée de l'actif : date de comptabilisation

Un actif financier est comptabilisé soit selon la date de la transaction soit selon la date de règlement selon les conditions. La méthode retenue doit être appliquée à l'ensemble des actifs immobilisés de la même catégorie dans le respect du principe de la permanence des méthodes.

4.3 Évaluation des titres de participation et des créances rattachées

4.3.1 A l'entrée de l'actif

A la date d'entrée dans les actifs de l'entité, les actifs financiers sont comptabilisés à leur coût, qui est la juste valeur de la contrepartie donnée, y compris les frais de courtage, les taxes non récupérables et les frais de banque, mais non compris les dividendes à recevoir non payés et courus avant l'acquisition.

La juste valeur est en principe le prix de la transaction ; autrement dit la juste rémunération payée par l'entité. Les coûts de transaction qui s'ajoutent à la juste valeur sont des coûts marginaux directement attribuables à l'acquisition de l'immobilisation financière. Le coût marginal est celui que l'entité n'aurait pas supporté si l'actif n'avait pas été acquis ; ainsi les coûts internes quels qu'ils soient ne sont pas inclus dans le coût de l'actif.

Exemple :

Le 1^{er} mars de l'année N, la société Oméga a acquis 5 000 actions de la société F pour un montant de 50 000 000 de dinars. Elle a payé en plus des frais d'acquisition s'élevant à un montant hors TVA de 0,5 % du montant. Cette acquisition permet à la société Oméga de contrôler la société F en détenant 51 % du capital social.

Solution :

La société estime que l'acquisition de ces actions est à classer en titres de participation parce qu'ils lui permettent d'avoir un contrôle sur la gestion de la société F.

		01/03/N	
261x	Titres de filiale F (50 000 000 + (0,5% x 50 000 000))	50 250 000	
445x	Etat, TVA récupérable (250,000 x 17 %)	42 500	
512	Banques, comptes courants		50 292 500
	Acquisition titre F		

4.3.2 A la clôture de l'exercice

Dans les états financiers individuels, les participations dans les filiales, les co-entreprises ou les entités associées 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. (§ 122.3 de l'arrêté du 26 juillet 2008).

Les titres de participation et les créances rattachées sont soumis, à la clôture de chaque exercice, à un test de dépréciation afin de constater une éventuelle perte de valeur qui est enregistrée en résultat par le débit du compte 686 « dotations aux amortissements, provisions et

perles de valeur, éléments financiers » et en contrepartie du crédit du compte 296 « pertes de valeur sur participations et créances rattachées à des participations ».

La perte de valeur des instruments de capitaux propres (actions et parts sociales) est égale à la différence entre sa valeur comptable et la valeur actuelle des flux de trésorerie futurs estimés déterminée au taux d'intérêt courant du marché pour un actif financier similaire (IAS 39-66). En cas de difficultés d'obtenir la juste valeur par les flux de trésorerie futurs, l'entité peut recourir à l'actif net de clôture des comptes.

Si, au cours des exercices suivants, le test de dépréciation fait apparaître :

- une perte de valeur supérieure à celle qui a été constatée au cours du dernier exercice clos : l'entité doit constater une perte de valeur supplémentaire. Le même schéma comptable doit être constaté pour le surplus ;
- une perte moindre que celle constatée l'exercice précédent : une reprise est constatée par le compte 781 « Reprises d'exploitation sur pertes de valeur et provisions-actifs non courants » pour la différence ;
- un gain par rapport à la valeur d'acquisition : celui-ci n'est pas constaté dans les états financiers de l'entité.

En cas de cession partielle d'une catégorie de titres, la valeur de la fraction conservée est estimée au coût d'achat moyen pondéré (§ 122.8 de l'arrêté du 26 juillet 2008).

Exemple (suite de l'exercice ci-dessus)

A la clôture de l'exercice N, la juste valeur des actions F est de 60.000.000 DA dans l'hypothèse A et 49.000.000 DA dans l'hypothèse B. Présenter les écritures comptables au 31/12/N pour les deux hypothèses. La juste valeur de l'action a été obtenue par référence à une cession récente d'actions d'une entité similaire.

Solution :

Dans la première hypothèse, la juste valeur est supérieure au coût d'acquisition. La plus-value dégagée ne doit pas être constatée dans le compte de résultats de l'exercice (coût d'acquisition 50.250.000 – 60.000.000 soit une plus value de 9.750.000 dinars).

Dans la seconde hypothèse, la juste valeur est inférieure au coût d'acquisition pour un montant de 50.250.000 - 49.000.000 = 1.250.000 DA. Dans ce cas, la moins value doit être constatée dans les états financiers selon le schéma ci-dessous :

		31/12/N	
686x	Dotation pour pertes de valeur	1 250 000	
296x	Pertes de valeur sur participations		1 250 000
	Perte de valeur sur les titres société F		

En cas d'amélioration de la situation au cours des exercices ultérieurs, la perte de valeur doit faire l'objet d'une reprise.

4.3.3 Comptabilisation des revenus de l'actif

Les revenus attachés à la détention de l'actif financier

Les revenus qui sont rattachables à l'exercice en cours sont comptabilisés en résultat de l'exercice, au crédit du compte 761 « produits des participations » ou 762 « revenus des actifs financiers » selon le cas par le débit du compte 266x « intérêts courus sur titres de participation et créances rattachées », même s'ils ne sont pas encore encaissés par l'entité. Rappelons que les coupons attachés et non payés à l'acquisition sont aussi concernés par le rattachement des produits à l'exercice en cours s'ils n'ont pas fait l'objet de paiement avant la date de clôture.

Exemple (suite de l'exemple ci-dessus) :

La société Oméga a été informée le 02 février N+1 que le dividende attaché à chaque action est de 1.500 dinars suivant résolution de l'assemblée générale de la société F.

Solution :

Les dividendes à recevoir par la société Oméga sont de 1.500 DA x 5.000 actions = 7.500 000 DA en brut. Les dividendes ayant été soumis à l'I.B.S au niveau de la société F ne sont pas compris dans l'assiette de l'IBS chez la société Oméga.

	31/12/N	Débit	Crédit
266	Créances rattachées à des participations groupe : dividendes sur titres de participations F	7 500 000	
761	Produits des participations produits à recevoir (5000 x 1 500 DA)		7 500 000

A l'encaissement des dividendes, la société Oméga débitera le compte "banque" en contrepartie du compte 266x « créances rattachées : dividendes sur titres de participation F »

Les revenus générés par la sortie de l'actif financier.

Les plus ou moins values dégagées lors d'une cession d'immobilisations financières sont comptabilisées à la date de cession en charges ou en produits opérationnels par respectivement le débit du compte 667 « pertes nettes sur cessions d'actifs financiers » et le crédit du compte 767 « profits nets sur cessions d'actifs financiers ».

Exemple (suite de l'exemple ci-dessus) :

Le 15 juin de l'année N+1, la société Oméga a été dans l'obligation de céder la totalité des actions qu'elle détient sur la société F. Le prix unitaire de cession d'une action est de 9.000 DA (hypothèse A) et 11 000 DA (hypothèse B).

Présenter les écritures comptables de la cession dans les deux hypothèses.

Solution :**a) Cession à 9.000 DA l'action.**

	15/06/N+1	Débit	Crédit
512	Banque	45 000 000	
296	Pertes de valeurs sur participations	1 250 000	
667	Pertes nettes sur cessions d'actifs financiers	4 000 000	
261x	Titres de filiale F cession titres société F : 5 000 X 9 000		50 250 000

b) Cession à 11.000 DA l'action.

	15/06/N+1	Débit	Crédit
512	Banque	55 000 000	
296	Pertes de valeurs sur participations	1 250 000	
767	Profits nets s/cession d'actifs Financiers		4 750 000
781	Reprise sur perte de valeur		1 250 000
261x	Titres de filiale F cession titres société F : 5 000 X 11 000		50 250 000

NB : la juste valeur des titres de participation peut être, la valeur de marché si l'action est cotée, le prix par référence à des transactions récentes, par référence à la juste valeur actuelle d'un instrument identique ou par l'analyse des flux de trésorerie actualisés à défaut de l'actif net ...

4.3.4 Cas particulier des titres de participation et des créances rattachées libellés en devises

a- A l'entrée dans l'actif

Ils sont comptabilisés à leur coût, à l'instar des actifs acquis en dinars, qui est la contre-valeur dinars de la devise concernée au jour de la transaction. Les actifs acquis en devises sont convertis en monnaie nationale sur la base du cours de change à la date de l'accord des parties sur l'opération quand il s'agit de **transactions commerciales** ou à la date de mise à disposition des monnaies étrangères, quand il s'agit d'**opérations financières**.

Lorsque l'actif est cédé dans le même exercice, les écarts de valeur qui sont dus à la variation du taux de conversion constituent des pertes ou des gains de change de l'exercice en cours.

Exemple :

Reprenons l'acquisition par la société Oméga de 5 000 actions de la société F et supposons que le prix de l'action est de 100 euros et les frais d'acquisition sont de 0,5%. Le premier mars, date d'acquisition, la parité dinar/euro est de 101 dinars pour un euro.

Solution :

01/03/N		Débit	Crédit
261	Titres de filiales	50 752 500	
445	Etat, taxes sur le chiffre d'affaires	42 925	
512	Banque		50 795 425
	Acquisition actions F		
	$5000 \times 100 \text{ euros} \times 101 \times 1,005 =$		

Prix d'acquisition : $5000 \times 100 \text{ euros} \times 101 \text{ DA} \times 1,005 = 50\,752\,500$

TVA à récupérer : $5000 \times 100 \text{ euros} \times 101 \text{ DA} \times 0,005 \times 0,17 = 42\,925$

b- A la clôture de l'exercice

b.1 Evaluation des titres de participation

Les variations des cours de change n'ont aucune incidence sur la valeur comptable des titres de participation lorsqu'ils sont évalués au coût amorti (titres dont la possession durable est estimée utile à l'activité de l'entité), tant qu'ils ne sont pas cédés. Cependant, le gain ou la perte de change est pris(e) en considération dans la détermination de l'actif net pour l'évaluation de la perte de valeur qui comprend toute composante de change associée (IAS 21 § 23-A)

Lorsque les titres de participation sont évalués à la juste valeur (titres immobilisés de l'activité de portefeuille), leur montant subit une modification si le cours de clôture est différent de celui qui a été utilisé lors de l'acquisition ou lors du dernier exercice clos. Les effets de la variation du taux de change augmentent ou diminuent directement la valeur des titres de participation par la contrepartie d'un compte de capitaux propres en l'occurrence le compte 104 « écart d'évaluation » (profit ou perte de change) (§ 137-7 de l'arrêté du 26 juillet 2008).

Exemple : titres évalués à la juste valeur (titres de participation disponibles à la vente)

Reprenons l'exemple de l'acquisition par la société Oméga des actions de la société F et supposons que le prix de l'action est de 100 euros et que le premier mars la parité dinars/euros est de 101 dinars pour un euro, d'où un prix d'acquisition de

$5\,000 \times 100 \text{ Euros} \times 101 \text{ DA} \times 1,005 = 50\,752\,500 \text{ DA}$.

A la clôture de l'exercice N, la juste valeur d'une action F est de 110 euros dans hypothèse A et de 90 euros dans l'hypothèse B et le cours de clôture est de 103 dinars pour un euro (hypothèse A) et de 95 dinars pour 01 euro (hypothèse B).

NB : dans cet exemple, la juste valeur de l'action correspond à la cotation en bourse.

Présenter les écritures comptables au 31/12/N pour les deux hypothèses.

Solution :

Dans la première hypothèse, la juste valeur (5 000 actions x 110 euros x 103 DA = 56 650 000 DA) est supérieure au coût d'acquisition (50 752 500 DA). La plus-value dégagée est de 56 650 000 - 50 752 500 = 5 897 500 DA. Elle doit être constatée dans le compte 104 « écart d'évaluation », soit :

31/12/N		Débit	Crédit
273	Titres immobilisés activité portefeuille	5 897 500	
104	Ecart d'évaluation		5 897 500
	Ecart d'évaluation clôture = 1 005 000 + 4 897 500		

Cette plus-value s'analyse en un écart sur le prix de l'action et en un écart sur le taux de change, soit :

- Ecart sur prix d'acquisition :
5 000 actions x 103 dinars (100,5* euros - 110 euros) = 4 892 500 DA
- Ecart sur taux de change :
5 000 x 100,5 euros x (103 DA - 101 DA).....= 1 005 000 DA
- Ecart global : 4 892 500 + 1 005 000 DA = 5 897 500 DA
ou 56 650 000 - 50 752 500 = 5 897 500 DA

* A l'achat, le prix de l'action est de 100 euros + frais (100 x 1,005) = 100,5 euros

Dans la seconde hypothèse, la juste valeur est inférieure au coût d'acquisition pour un montant de 50.752.500 - (5 000 x 90 euros x 95 DA) = 42 750 000 DA, soit une moins value de 8 002 500 DA qui doit être constatée au débit du compte 104 « Ecart d'évaluation ».

31/12/N		Débit	Crédit
104	écart d'évaluation	8 002 500	
273	Titres immobilisés activité de portefeuille		8 002 500
	Perte de valeur sur les titres société f		

Cette moins-value s'analyse en un écart sur le prix de l'action et en un écart sur le taux de change soit :

- Ecart sur le prix d'acquisition de l'action
5000 actions x 95 dinars x (90euros - 100.5euros) = - 4 987 500 DA
- Ecart sur taux de change
5000 actions x 100.5euros (95DA - 101DA) = - 3 015 000 DA
- Ecart global - 4 987 500 - 3 015 000 = 8 002 500 DA
ou 42 750 000 - 50 752 500 = 8 002 500DA

*A l'achat, le prix de l'action est de 100 euros + frais (100 x 1,005) = 100,5 euros

NB : si l'action n'est pas cotée et qu'il n'est pas possible de l'évaluer d'une manière fiable, elle est évaluée au coût et les différences de change ne sont pas constatées.

b.2 Évaluation des créances rattachées

Les créances rattachées à des participations sont considérées comme un investissement net de l'entreprise dans cette entité étrangère lorsque le règlement de cette créance n'est ni planifié, ni probable dans un avenir prévisible (§ 137-6 de l'arrêté du 26 juillet 2008). Dans ce cas, toute variation du taux de change - est enregistrée dans le compte 104 « écart d'évaluation » (gain ou perte). Dans le cas où il est prévu des modalités de remboursement de la créance (actif monétaire) ou si la créance est libellée dans une monnaie étrangère différente de la monnaie de fonctionnement de chacune des deux entreprises concernées. Les variations à la hausse ou à la baisse du taux de change sont comptabilisées respectivement au débit ou au crédit du compte d'actif concerné par la contrepartie des comptes 766 « gains de change » et 666 « pertes de change » comme s'il s'agissait d'une simple créance client par exemple (§ 37-6 de l'arrêté du 26 juillet 2008)

Exemple :

Créances en monnaie étrangère différente de la monnaie de chacune des deux entreprises :

En date du 1^{er} juillet N, la société Alfa immatriculée en Algérie a fait un prêt de 100 000 euros à sa filiale à l'étranger dont la monnaie de fonctionnement est différente de l'euro au taux de 5 % l'an pendant toute la durée du prêt. Le taux de change est de 100 dinars pour 1 euro.

A la clôture de l'exercice N, le taux de change est de 103 dinars pour 1 euro.

Présenter les écritures au 31/12/N chez la société Alfa.

Solution :

Le 1^{er} juillet N, la créance de la société Alfa sur sa filiale est de 100.000 euros x 100 DA = 10.000.000 dinars.

Au 31/12/N, les intérêts courus et non échus sont de 100.000 euros x 0,05 x 6/12 = 2 500 euros

Constatation de la variation du taux de change sur le montant initial			
31/12/N			
266	Créances rattachées à des participations Groupe	300 000	
766	Gains de change		300 000
	gain change (100 – 103) DA x 100000 Euros		
Constatation des intérêts courus et non échus			
31/12/N			
266X	Intérêts courus créances de participations	257 500	
762	Revenus des actifs financiers		257 500
	produits à recevoir (100 000 Euros x 5% x 6/12 x 103 DA)		

c- A la sortie de l'actif

La décomptabilisation des titres de participation et des créances rattachées est traitée comme les actifs acquis en dinars (cf point 4.3.3 "revenus générés par la sortie de l'actif financier" ci-dessus). Toutefois, le solde du compte 104 «écart d'évaluation » est viré dans le compte de l'actif financier concerné à la sortie des titres. Les gains et les pertes de change qui résultent de la variation du taux de change entre la date de clôture du dernier exercice et la date de cession de l'exercice en cours sont constatés en résultat (gain ou perte de change).

4.4 Immobilisations financières détenues dans l'unique perspective de leur cession ultérieure (actifs disponibles à la vente)

Les immobilisations financières visées par les dispositions du Système Comptable Financier sont les « titres immobilisés de l'activité de portefeuille » et les « autres titres immobilisés » à l'exception des titres que l'entité a la possibilité, ainsi que l'intention ou l'obligation de les conserver jusqu'à leur échéance (Cf.2.4).

4.4.1 A l'entrée dans l'actif.

A la date d'entrée dans l'actif de l'entité, les actifs disponibles à la vente sont comptabilisés à leur coût, qui est la juste valeur de la contrepartie donnée, y compris les frais de courtage, les taxes non récupérables et les frais de banque, mais non compris les dividendes et intérêts à recevoir non payés et courus avant l'acquisition.

La meilleure indication de la juste valeur est la cote sur un marché actif. A défaut, l'entité établit la juste valeur par application d'une technique d'évaluation (par exemple : transactions récentes, la référence à la juste valeur actuelle d'un instrument identique, l'analyse des flux de trésorerie actualisés...)

Exemple :

Le 02 janvier N la société Oméga a acquis 2 000 actions BETA de 1 000 DA. Les frais sont de 1 % en hors taxes.

Le cours moyen du mois de décembre est de 1 100 dinars (hypothèse A) et 800 dinars (hypothèse B). Ces actions sont disponibles à la vente.

Présenter les opérations d'acquisition et de clôture au 31/12/N.

Solution :

Ecriture comptable constatant l'acquisition.

	2/01/N	Débit	Crédit
273	Titres activité de portefeuille	2 020 000	
445x	Etat, TVA récupérable	3 400	
512	Banque Acquisition actions BETA		2 023 400

4.4.2 A la clôture de l'exercice

Les instruments financiers détenus dans l'unique perspective de leur cession ultérieure c'est-à-dire disponibles à la vente (« titres immobilisés de l'activité de portefeuille » et les « autres titres immobilisés ») sont comptabilisés, après leur comptabilisation initiale, à la juste valeur qui correspond :

- pour les titres cotés, au cours moyen du dernier mois de l'exercice en cours ;
- pour les titres non cotés, à leur valeur probable de négociation. Cette dernière peut être déterminée à partir de modèles et techniques d'évaluation généralement admis (par exemple : transactions récentes, référence à la juste valeur actuelle d'un instrument identique, analyse des flux de trésorerie actualisés...)

Les écarts d'évaluation dégagés sont comptabilisés directement en diminution ou en augmentation des capitaux propres (compte 104 « écart d'évaluation » par le crédit ou le débit d'un sous compte du compte 27 « autres immobilisations financières) si l'écart résulte d'une baisse ou d'une hausse générale du marché que le titre soit coté ou non coté.

Le paragraphe 122.5 de l'arrêté du 26 juillet 2008 stipule que "les écarts d'évaluation dégagés lors de cette évaluation à la juste valeur sont comptabilisés directement en diminution ou en augmentation des capitaux propres.

Les montants ainsi constatés en capitaux propres sont repris en résultat net de l'exercice :

- lorsque l'actif financier est vendu, recouvré ou transféré ;
- ou s'il apparaît une indication objective de dépréciation de l'actif (dans ce cas, la perte nette cumulée comptabilisée directement en capitaux propres doit être sortie des capitaux propres et enregistrée dans le résultat et de l'exercice, en tant que perte de valeur).

Lors de la sortie d'un instrument financier disponible à la vente, les écarts constatés par rapport à la comptabilisation initiale sont portés en résultat, sans compensation entre les charges et les produits relatifs à des actifs différents, sauf dans le cas d'instruments financiers de couverture."

Nb : la rubrique "résultat net de l'exercice" se situe en bas du compte de résultats, après déduction de la charge d'impôt sur les sociétés. Elle correspond au compte 12- résultat de l'exercice

L'utilisation de la notion de résultat net pour solder le compte 104 écart d'évaluation est en inadéquation avec la recours à la valeur initiale pour la détermination de la plus ou moins value de cession de l'actif financier. Partant, de ce constat, il est retenu de revenir à l'application de la règle générale d'évaluation et de comptabilisation des pertes de valeur et des plus ou moins values de cessions des immobilisations.

Ainsi dans le cas où il apparaît une indication objective de dépréciation de l'actif, la perte nette cumulée comptabilisée directement en capitaux propres (compte 104) doit être sortie des capitaux propres et enregistrée au compte 273 « titres immobilisés de l'activité de portefeuille » et une dotation pour perte de valeur d'un même montant est constatée.

Si la juste valeur augmente au cours d'une période ultérieure, et si cette augmentation peut être objectivement reliée à un événement (amélioration de la situation économique) survenant après la comptabilisation en résultat (perte de valeur), cette augmentation doit être reprise en résultat dans la limite du montant comptabilisé précédemment. La différence éventuelle sera enregistrée au compte 104 « écart d'évaluation ».

Exemple (cf ci-dessus)

Présenter les écritures comptables de clôture de l'exercice N pour les actions BETA qui sont des actifs financiers disponibles à la vente. A la clôture, elles sont évaluées à la juste valeur et l'écart est constaté par capitaux propres. Dans cet exemple, il est supposé que les différentes hypothèses ci-dessous sont celles du cours boursier.

En outre, cet actif est également soumis, dans tous les cas de figure, à un test de dépréciation pour savoir si l'actif a subi ou non une perte de valeur.

Hypothèse : cours de 1 100 DA

		31/12/N	
273	Titres immobilisés de l'activité portefeuille	Débit 180 000	Crédit 180 000
104	Ecart d'évaluation ajustement à la juste valeur $2\,000 \times 1\,100 - 2\,020\,000$		

Hypothèse : cours de 800 DA

		31/12/N	
104	Ecart d'évaluation	420 000	
273	Titres immobilisés de l'activité portefeuille ajustement à la juste valeur $2\,000 \times 800 - 2\,020\,000$		420 000

Au 31/12 N+1 le cours boursier laisse apparaître une dégradation de la valeur de l'action qui fait passer la perte de valeur de 420 000 à 600 000 DA. Cette dégradation traduit les difficultés économiques de la société. Dans ce cas, il y a lieu d'ajuster le compte 104 et de virer le solde de l'écart d'évaluation négatif de 420 000 au compte 27 et de constater une perte de valeur de 600 000 DA.

Ecriture :

		31/12/N+1	Débit	Crédit
273	Titres immobilisés de l'activité portefeuille		420 000	
104	Ecart d'évaluation Pour solde du 104			420 000
686x	Pertes de valeur éléments financiers		600 000	
29x	Pertes de valeur titres immobilisés activité portefeuille Constatation perte valeur			600 000

Au 31/12 N+2 le cours boursier montre une amélioration nette de la valeur de l'action qui est passée à 1200 DA. Cette augmentation traduit une amélioration objective de la situation économique de la société.

Dans ce cas, il y a lieu de constater une reprise de la perte de valeur de 600 000 DA et d'enregistrer la différence de 380 000 DA au crédit due compte 104 en contre partie du compte 27 « Autres immobilisations financières ».

Ecritures :

31/12/N			
273	Titres immobilisés de l'activité portefeuille	380 000	
29x	Pertes valeur titre immobilisé activité portefeuille	600 000	
104	Ecart d'évaluation		380 000
78	Reprise sur perte de valeur		600 000
	Ajustement à la juste valeur (1200x2000)-2020000 = 380000 et annulation perte valeur		

Différences de change

Les différences de change sur les titres de l'activité de portefeuille sont constatées selon le cas en charges ou produits sauf pour les titres représentatifs d'un instrument de capitaux propres (actions et parts sociales). Dans ce dernier cas, toute variation de change est constatée au débit ou au crédit du compte 104 « écart d'évaluation ». A la sortie des titres, le solde du compte écart de d'évaluation est viré, pour solde, en charges ou produits de l'exercice.

4.4.3 Comptabilisation des revenus (intérêts et dividendes)

Par revenu il est entendu :

- les intérêts liés aux titres,
- les dividendes générés par les titres,
- les produits de cession des titres.

a- intérêts

Les intérêts qui sont rattachables à l'exercice en cours sont comptabilisés en résultat de l'exercice, même s'ils ne sont pas encore encaissés.

b- Dividendes

Les dividendes sont comptabilisés dès lors que les droits des actionnaires sont acquis sur résolution de l'assemblée générale ou organe délibérant portant distribution des résultats.

c- Produits de cession

Lors de la sortie d'un instrument financier disponible à la vente, les écarts d'évaluation constatés en capitaux propres par le compte 104, sont traités avec les titres concernés et aboutissent indirectement en résultat sans compensation entre les charges et les produits relatifs à des actifs différents, sauf dans le cas d'instruments financiers de couverture (cf. exemple ci-dessus).

Les plus ou moins values dégagées lors d'une cession d'immobilisations financières sont comptabilisées à la date de cession en produits ou en charges opérationnels.

En cas de cession partielle d'une partie d'un placement (§ 122-8 de l'arrêté du 26 juillet 2008), la valeur d'entrée de la fraction conservée est estimée au coût d'achat moyen pondéré.

Exemple :

Un titre a été acquis au cours de 100 DA (juste valeur) le 15 juin 2007. Il a été enregistré en comptabilité dans le compte « titres immobilisés de l'activité de portefeuille ». Le 31 décembre de l'année 2008, son cours était de 120 DA et un écart d'évaluation de 20 DA a été constaté.

Le 15 juin 2009, il a été cédé à 150 DA.

Le schéma d'écritures constatant la cession consiste à :

- ✓ solder le compte 104 « écart d'évaluation » par le crédit du compte 273 « titre immobilisé de l'activité de portefeuille » pour 20 DA
- ✓ débiter le compte 512 « banque » pour 150 DA par le crédit du compte « 273 titre immobilisé de l'activité de portefeuille » pour 100 DA et le crédit du compte « 767 profits nets de cession d'actif financier » pour 50 DA

4.4.4 Sort de l'écart d'évaluation constaté sur les immobilisations financières à la juste valeur

4.4.4.1 Cas où l'actif figure sur les états financiers

Le solde du compte 104 « écart d'évaluation » ne peut pas faire l'objet d'une distribution de dividendes tant que l'actif est enregistré dans les états financiers de l'entité (ne fait pas partie du bénéfice distribuable selon la définition du code de commerce).

4.4.4.2 Cas de cession de l'actif

- En cas de cession, l'écart d'évaluation qui subsiste est rapporté au résultat de l'exercice de manière indirecte par le biais des titres concernés (actif cédé, recouvré ou transféré)

- En cas de transfert, il est indispensable que les risques et les avantages qui lui sont attachés soient transférés à l'acquéreur. (IAS 39 §20, 21, 30).

4.5 Prêts et créances.

4.5.1 Entrée dans l'actif

A la date d'entrée dans les actifs de l'entité, les actifs financiers sont comptabilisés à leur coût qui est la juste valeur de la contrepartie donnée, y compris les frais de courtage, les taxes non récupérables et les frais de banque, mais non compris les intérêts à recevoir non payés et courus avant l'acquisition.

Exemples :

a) Le 02 mars N, la société Oméga vend des marchandises au client Kaddour pour 200 000 DA hors TVA. Le paiement est prévu pour le 1^{er} mars de l'année N+2. Un escompte de 5 % est prévu pour les paiements au comptant ;

b) Le 02 janvier N, la société a accordé un prêt à un salarié pour 1 000 000 DA au taux de 2 % l'an, sachant que le taux moyen de financement de la société est de 5 % (le taux effectif). Ce prêt sera remboursé en totalité le 02 janvier N+5.

Enregistrer les opérations à la date de chaque événement (comptabilisation initiale) et au 31/12/N.

Solutions :

a- Vente de marchandises à tempérament

L'escompte n'étant pas accordé sur facture, il ne sera utilisé que pour le calcul du coût amorti.

En effet, le 2 mars N, l'écriture de comptabilisation de la vente se présentera comme suit :

Le paragraphe 111-3 de l'arrêté du 26 juillet 2008 prévoit que : "les produits provenant de ventes ou de prestations de service et autres activités ordinaires sont évalués à la juste valeur de la contrepartie reçue ou à recevoir à la date de la transaction".

Pour la vente, il y a lieu d'actualiser à la date de transaction, soit au 2 mars, le montant à recouvrer dans deux ans, soit : $200\ 000 \times 1,17 \times 1,05^{-2} = 212\ 244,90$ DA.

La différence avec le montant à recouvrer correspond aux intérêts à étaler sur les exercices concernés. Ils se montent à $234\ 000 - 212\ 244,90 = 21\ 755,10$ DA.

La TVA collectée qui est de 34 000 DA ne fait pas l'objet d'actualisation étant donné qu'elle est payée dans le mois qui suit sa facturation.

L'actualisation du montant de la vente (200 000 DA) au taux de 5 % donne $200\ 000 \times 1,05^{-2} = 181\ 405,90$ DA. La différence correspond à un produit financier qui sera étalé sur la durée du crédit accordé.

L'écriture à passer le 2 mars N se présentera comme suit :

2 mars N		Débit	Crédit
276	Autres créances immobilisées	212 244,90	
668	Autres charges financières	3 161,00	181 405,90
700	Ventes de marchandises		34 000,00
445	TVA collectée		
	Client Kaddour, Fact. xxxxx		

La charge financière de 3 161,00 DA représente la différence entre le montant de la TVA collectée et le montant de la créance actualisée correspondant à celui de la TVA. En effet, le montant de la TVA est payé par l'entité alors que son recouvrement auprès de Kaddour n'aura lieu que dans deux ans.

Le montant de la TVA collectée fera l'objet d'actualisation uniquement lorsque l'entité est soumise au paiement de la TVA selon le régime des encaissements.

Après la comptabilisation initiale, le compte client Kaddour sera présenté au coût amorti. En effet, il s'agit d'une créance dont l'échéance excède 12 mois à la clôture de l'exercice N.

Le tableau d'amortissement au coût amorti de la créance se présente comme suit :

Exercice	Coût amorti début	Intérêt 5%	Flux Trésorerie	Coût amorti fin
N+1	212 244,90	8 807,38	-	221 052,28
N+2	221 052,28	11 052,62	-	232 104,90
N+3	232 104,90	1 895,10		234 000,00

Les écritures à passer à la clôture de chacun des exercices concernés pour présenter dans les états financiers le compte de Kaddour, selon la méthode du coût amorti, se présentent comme suit :

Comptes	Libellés	Débit	Crédit
276	----- 31-12-N ----- Autres créances immobilisées	8 807,38	8 807,38
	763 Revenus de créances Intérêts sur créances Kaddour au TIE (10 MOIS)	11 052,62	11 052,62
276	----- 31-12-N+1 ----- Autres créances immobilisées	1 895,10	1 895,10
	763 Revenus de créances Intérêts sur créances Kaddour au TIE (12 mois)	234 000,00	234 000,00
512	----- 02-03-N+2 ----- Autres créances immobilisées		
	276 Revenus de créances Intérêts sur créances Kaddour au TIE (2 mois)		
	Banque		
	Autres créances immobilisées		
	Encaissement créances Kaddour		

Après comptabilisation des intérêts de l'exercice N+3 (2 mois), le compte 276 « Autres créances immobilisées » totalisera 234 000 DA.

b- Prêt à un membre du personnel

Calcul des flux de trésorerie actualisés au taux de 5 % l'an, comprenant :

- Les intérêts calculés au taux nominal de la convention de crédit
- Le prêt accordé, soit :

$$\text{Valeur actuelle} = 1\,000\,000 \times 0,02 \times \frac{1 - (1,05)^{-5}}{0,05} + 1\,000\,000 (1,05)^{-5}$$

$$\text{Valeur actuelle} = 870.115,70 \text{ DA.}$$

Le paragraphe 122.6 de l'arrêté du 26 juillet 2008 dispose que les prêts (à plus d'un an) non détenus à des fins de transaction sont évalués, à la clôture de l'exercice, au coût amorti. Dans l'exemple ci-dessus, il est de 870 115,70 DA. La différence avec le montant du prêt et le coût amorti constitue une perte, soit 1 000 000 - 870 115,70 DA = 129 884,30 DA, qui doit être enregistrée en charges financières.

Pour les besoins de la comptabilisation des intérêts et de la présentation du prêt selon la méthode du coût amorti, il est nécessaire de présenter le tableau d'amortissement du prêt. Le tableau se présente comme suit :

Exercice	Coût amorti début	Intérêt 5%	Flux Trésorerie	Coût amorti fin
N	870 115,70	43 505,79	20 000,00	893 621,49
N+1	893 621,49	44 681,07	20 000,00	918 302,56
N+2	918 302,56	45 915,13	20 000,00	944 217,69
N+3	944 217,69	47 210,88	20 000,00	971 428,57
N+4	971 428,57	48 571,43	20 000,00	1 000 000,00

Comptes	Libellés	Débit	Crédit
	----- 2 janvier N -----		
276	Autres créances immobilisées	1 000 000	
512	Banque		1 000 000
	Emission d'un prêt au profit du salarié Xyz		
	----- 31-12-N -----		
668	Autres charges financières	129 884,30	
276	Autres créances immobilisées		129 884,30
	Charges financières sur prêt salarié Xyz		

512	Banque	20 000,00	
276	Autres créances immobilisées		20 000,00
	Encaissement intérêts selon contrat prêt.		

276	Autres créances immobilisées	43 505,79	
768	Autres produits financiers		43 505,79
	Enregistrement des intérêts au TIE		

Après l'enregistrement de ces écritures, le montant du prêt sera présenté au bilan au 31 décembre N pour un montant de 893 621,49 DA. Ce montant correspond au coût amorti présenté dans le tableau d'amortissement ci-dessus.

Le coût amorti augmentera graduellement, à la fin de chacun des exercices suivants, pour atteindre à la fin de l'exercice N+4 la somme de 1 000 000 DA qui sera remboursée à la même date et qui sera portée au débit du compte banque par le crédit du compte 274 « Prêts et créances sur contrat de location – financement » pour solde.

4.5.2 A la clôture de l'exercice.

Les placements détenus jusqu'à leur échéance ainsi que les prêts et créances émis par l'entité et non détenus à des fins de transaction sont évalués au coût amorti sur la base du taux d'intérêt effectif. Elles sont également soumises à la clôture de chaque exercice à un test de dépréciation afin de constater une éventuelle perte de valeur, constatée en résultat, conformément aux règles générales d'évaluation des actifs.

Si la provision n'a plus d'objet, en tout ou en partie, elle est fait l'objet d'une reprise en résultat.

4.5.3 Comptabilisation du revenu de l'actif.

Les revenus générés par la détention de l'actif.

Les revenus, en l'occurrence le produits financiers, qui sont rattachables à l'exercice en cours sont comptabilisés en résultat de l'exercice même s'ils ne sont pas encore encaissés par l'entité à la date de clôture de l'exercice. Les produits financiers sont déterminés par application du taux d'intérêt effectif au coût amorti de l'actif financier.

Exemple : Voir l'exemple et la solution ci-dessus pour le prêt et la créance.

Comptabilisation de la sortie de l'actif et du revenu qui lui est lié.

Lors de la sortie d'un prêt ou d'une créance, le compte de trésorerie ou équivalent de trésorerie est débité par le crédit du compte prêt ou de créance.

Les provisions qui auraient pu être constituées pour constater les dépréciations antérieures doivent être rapportées au résultat de l'exerce.

Exemple :

Une entité détient une créance sur le client Ali pour un montant de 100 000 DA. Elle a encaissée 60 000 DA le 30 juin N, la différence est irrécouvrable. Au 31/12/N-1 une provision de 20 000 avait été constituée.

Présenter les écritures du 30 juin N.

30/06/N		Débit	Crédit
512	Banque	60 000	
297	Perte de valeur sur autres créances immobilisées	20 000	
654	Perte sur créances irrécouvrables	20 000	
276	Autres créances immobilisées encaissement pour solde		100 000

4.6 Les titres détenus jusqu'à l'échéance**4.6.1 A l'entrée dans l'actif**

A la date d'entrée dans les actifs de l'entité, les actifs financiers sont comptabilisés à leur coût, qui est la juste valeur de la contrepartie donnée, y compris les frais de courtages, les taxes non récupérables et les frais de banque, mais non compris les dividendes et les intérêts à recevoir non payés et courus avant l'acquisition (& 122-2 de l'arrêté du 26 juillet 2008).

Exemple :

Le 1^{er} juillet N, la société Oméga a acquis 2 000 obligations S de 1 000 DA chacune au taux de 5 % remboursable en totalité le 31 décembre N+4. Les frais sont de 1 % en hors taxes. La société a décidé de les conserver jusqu'à leur échéance.

Enregistrez les opérations d'acquisition sachant que les frais sont soumis à la TVA au taux de 17 %, que les intérêts sont payables à la fin de l'exercice et que les obligations ont été émises le 02 janvier N.

Solution :

Ecriture comptable constatant l'acquisition.

1er/07/N		Débit	Crédit
272	Titres représentatifs de droit de créances	2 020 000	
445	Etat, TVA à récupérer	3 400	
512	Banque		2 023 400
	Acquisition obligations du trésor (2 000 x 1 000 x 1,01)		

4.6.2 A la clôture de l'exercice.

Les placements détenus jusqu'à leur échéance ainsi que les prêts et créances émis par l'entité et non détenus à des fins de transaction sont évalués au coût amorti sur la base du taux d'intérêt effectif.

Ils sont soumis à la clôture de chaque exercice à un test de dépréciation afin de constater une éventuelle perte de valeur, constatée en résultat, conformément aux règles générales d'évaluation des actifs.

Si la provision devient, en tout ou en partie, sans objet, elle est alors reprise en résultat.

Exemple :

Enregistrez les opérations de clôture au 31/12/N des obligations, sachant que la société a décidé de les conserver jusqu'à leur échéance

Solution :

La société Oméga avait décidé de classer les obligations S comme un actif détenu jusqu'à échéance. Ce choix implique que cet actif doit être comptabilisé au coût amorti.

L'évaluation au coût amorti implique également de connaître le taux d'intérêt effectif des obligations. Le taux effectif est celui qui permet d'égaliser le coût d'acquisition avec le montant actualisé des intérêts et du principal.

Si i est ce taux, on obtient l'égalité ci-dessous.

$$2\,020\,000 = 2\,000 \times 1\,000 \times 0,05 \times \frac{(1+i)^5}{i} + 2\,000\,000(1+i)^5$$

Le taux qui égalise cette équation est $i = 1,0477048869 - 1 = 0,0477048869$

$$i = 0,0477048869$$

Le tableau de calcul du coût amorti au taux d'intérêt effectif (TIE) à la fin de chaque exercice se présente comme suit :

Périodes	Coût amorti Début	Intérêts au HE	Flux de Trésorerie	Coût amorti Fin
N	2020000,00	96363,87	100000,00	2016363,87
N+1	2016353,87	96190,41	100000,00	2012554,28
N+2	2012554,28	96008,67	100000,00	2008562,95
N+3	2008562,95	95818,27	100000,00	2004381,22
N+4	2004381,22	95618,78	2100000,00	0,00

A la clôture de chaque exercice, une écriture sera comptabilisée afin d'enregistrer les intérêts calculés au taux effectif et déterminer le coût amorti des obligations.

Pour l'exercice N, l'écriture suivante sera passée :

31-12-N		Débit	Crédit
512	Banque		
272	Titres représentatifs de droit de créances	100 000,00	3 636,13
763	Revenus de créances		96 363,87
Enregistrement des intérêts et présentation au coût amorti (2 020 000 - 3 636,13 = 2 016 363,87)			

Le taux d'intérêt qui égalise la valeur actuelle des intérêts et du capital qui sera encaissé à la fin de la 5^{ème} année est de 4,77048869 %. Il se vérifie comme suit :

$$2\,020\,000 = 2\,000 \times 1\,000 \times 0,05 \times \frac{(1+0,0477048869)^5}{0,0477048869} + 2\,000\,000(1+i)^5$$

En cas de dépréciation de la valeur de l'obligation correspondant à une dégradation objective de la situation économique de l'entité, il y a lieu de constater une perte de valeur, et si la situation s'améliore ultérieurement, une reprise par résultat est nécessaire.

A contrario, les plus values latentes ne sont pas constatées.

4.6.3 Comptabilisation du revenu de l'actif.

Les revenus générés par la détention de l'actif.

Les revenus, en l'occurrence le produits financiers, qui sont rattachables à l'exercice en cours sont comptabilisés en résultat de l'exercice même s'ils ne sont pas encore encaissés par l'entité à la date de clôture de l'exercice. Les produits financiers sont déterminés par application du taux d'intérêt effectif au coût amorti de l'actif financier.

Exemple :

Si les obligations S avaient été acquises le 1^{er} juillet N, les intérêts courus au 31 décembre N seront de $(96\ 363,87/12*6) = 48\ 181,94$ DA. Ils sont calculés au taux d'intérêt effectif appliqué au coût amorti.

Les intérêts courus et non échus au 31 décembre N sont comptabilisés comme suit :

31/12/N		Débit	Crédit
272x	Intérêts courus non échus	48 181,94	
762	Produits des actifs financiers produits à recevoir		48 181,94

Comptabilisation de la sortie de l'actif et du revenu qui lui est lié

Lors de la sortie d'un instrument financier détenu jusqu'à l'échéance, les écarts constatés par rapport à la comptabilisation initiale sont portés en résultat, sans compensation entre les charges et les produits relatifs à des actifs différents, sauf dans le cas d'instruments financiers de couverture

A l'échéance des obligations S le 31/12/N+4. Il y a lieu de constater l'écriture ci-dessous.

31/12/N+1		Débit	Crédit
512	Banque	2 000 000	
272	Titres représentatifs de droits Créances Recouvrement des obligations S		2 000 000

5 - Les dérivés

Les instruments financiers dérivés sont traités dans le chapitre 2 - Nomenclature des comptes et règles de fonctionnement, point 3 - Compte 52 « Instruments financiers dérivés » ci-dessous.

Les instruments de couverture

Le Système Comptable Financier prévoit que lorsque l'opération traitée en devises est assortie par l'entité d'une opération symétrique destinée à couvrir les conséquences de la fluctuation de change, appelée couverture de change, les profits et pertes de change ne sont comptabilisés en compte de résultat qu'à concurrence du risque non couvert. Lorsque les circonstances suppriment en tout ou partie le risque de perte de change, les provisions sont ajustées en conséquence.

6- Impôts différés et immobilisations financières

Les impôts différés n'ont pas été abordés, volontairement, dans les schémas comptables proposés relatifs aux solutions des exemples se rapportant aux immobilisations financières. Sont présentés ici les grands principes y afférents. Pour une meilleure compréhension de cette question, il convient de se référer au chapitre qui traite de la charge d'impôts.

a) Pertes de valeur

1°/ Sur les titres de participation

Les provisions pour perte de valeur sur les titres de participation ne sont pas déductibles et génèrent une créance d'impôt différé égale au taux de l'IBS en vigueur à la clôture de l'exercice appliqué au montant de la perte de valeur (débit du compte 133 par le crédit du compte 692). La créance d'impôt différé est ajustée à la clôture de chaque exercice. A la cession de l'actif l'écriture précédente est annulée pour solde.

2°/ Sur les créances rattachées à des participations

Les provisions pour perte de valeur ne donnent lieu à aucun impôt différé lorsque la créance est libellée en dinars. Dans le cas contraire, et si elle est considérée comme un investissement net et que le remboursement n'est ni planifié ni probable dans un avenir proche, une différence de change est constatée à la clôture de l'exercice au crédit du compte 266 « créances rattachées à des participations groupe » par les débits du compte 104 « écart d'évaluation » et 133 « impôts différés actifs ». A l'encaissement de la créance, les comptes 104 et 133 sont soldés par le débit respectivement du compte 11xx « report à nouveau » et 692 « impôt différé actif ». La perte de change supplémentaire est constatée dans le compte de résultats « 666 » et le solde compte « report à nouveau » est déduit du tableau de détermination du résultat fiscal.

3°/ Titres immobilisés de l'activité de portefeuille

Les pertes de valeur constatées sur les actions et les parts sociales ne sont pas déductibles et génèrent une créance d'impôt différé constatée par le débit des comptes 104 et 133. La créance d'impôt différé est ajustée à la clôture de chaque exercice. A la cession de l'actif l'écriture précédente est annulée suivant les mêmes écritures comptables indiquées dans le point 2 ci-dessus. Le solde du compte « report à nouveau » est déduit du tableau de détermination du résultat fiscal.

Lorsque la perte de valeur résulte d'une indication objective de dépréciation de l'actif (arrêté du 26 juillet 2008 § 122.5), elle est constatée par le débit du compte 681x « dotation pour perte de valeur » et le crédit du compte 29x et non par le débit du compte 104. La perte génère également une créance d'impôt différé (133/692). A la cession des titres, la créance d'impôt est annulée par le débit du compte 692.

4°/ Autres titres de l'activité de portefeuille

La perte de valeur constatée sur les autres titres de l'activité de portefeuille (obligations, créances disponibles à la vente...) ne donne lieu à aucun impôt différé lorsqu'elle est enregistrée par le débit du compte 681x « dotation pour perte de valeur » et le crédit du compte 29x, « perte de valeur sur immobilisations ».

b) Gains de valeur

1°/ Titres de participations.

Les gains ne sont pas constatés et ne donnent lieu à aucun impôt différé.

2°/ Créances rattachées à des participations

Les plus-values sur les créances en dinars ne sont pas constatées et ne donnent lieu à aucun impôt différé. Dans le cas contraire, et si elle est considérée comme un investissement net et que le remboursement n'est ni planifié ni probable dans un avenir proche le gain de change est constaté, à la clôture de l'exercice, par les crédits du compte 104 « écart d'évaluation » pour le net et le compte 134 « impôt différé passif » pour le montant de l'impôt, par le débit du compte 266 « créances rattachées à des participations groupe ». A l'encaissement de la créance, les comptes 104 et 134 sont soldés respectivement par le crédit du compte 11xx « report à nouveau » et 693 « impôt différé passif ». Le gain de change réalisé supplémentaire est constaté dans les comptes de

résultats (766) et le solde du compte report à nouveau est réintégré sur le tableau de détermination du bénéfice fiscal

3°/ Titres immobilisés de l'activité de portefeuille

Les plus-values sont constatées au débit du compte 273 «titres immobilisés de l'activité de portefeuille», par les crédits du compte 104 « écart d'évaluation » pour le net et le compte 134 « impôt différé passif». Lors de la cession, les comptes 104 et 134 sont soldés respectivement par le crédit du compte 11xx «report à nouveau » et 693 « impôt différé passif ». La plus-value supplémentaire réalisée est constatée dans le compte de résultats (767) et le solde du compte report à nouveau est réintégré pour la détermination du bénéfice fiscal

4°/ Autres titres de l'activité de portefeuille

Les plus-values qui résultent de l'évaluation au coût amorti sont constatées au débit du compte 765 « écart d'évaluation sur actifs financiers ». Si elles ne sont pas imposables, elles donnent lieu à la constatation d'un impôt différé passif (693/134) et feront l'objet d'une déduction pour la détermination du bénéfice fiscale. Lors de la cession, le compte 134 est soldé par le crédit du compte 693 et la plus-value précédemment déduite est réintégrée pour la détermination du bénéfice fiscal.

7 - Les informations à fournir dans l'annexe

Des informations concernant la méthode de détermination de la valeur comptable des titres ainsi que la méthode de traitement des changements de valeur de marché pour les placements comptabilisés à la valeur de marché figurent dans l'annexe.

Règles et méthodes comptables adoptées

L'annexe comporte les informations suivantes sur les règles et méthodes comptables dès lors qu'elles sont significatives :

- En matière d'évaluation des titres de participation correspondant à des détentions d'au moins 20% du capital ;
- La mention des méthodes d'évaluation retenues ou des choix effectués lorsque pour une opération plusieurs méthodes sont admises ;
- Les explications sur la mise en œuvre de changement de méthode ou de réglementation : justification de ces changements, impact sur les résultats et capitaux propres de l'exercice et des exercices précédents, méthode de comptabilisation ;
- L'indication d'éventuelles erreurs significatives corrigées au cours de l'exercice : nature, impact sur les comptes de l'exercice, méthode de comptabilisation, retraitement des informations comparatives de l'exercice précédent (compte pro-forma).

1°/ 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

- Etat des échéances des créances et des dettes à la date d'arrêté des comptes (en distinguant les éléments à moins d'un an d'échéance, à échéance comprise entre un et cinq ans, et à plus de cinq ans d'échéance) ;
- Indication pour chaque poste (titres de placement, instruments financiers dérivés) de la différence, lorsqu'elle est d'un montant significatif, entre :
 - d'une part, leur évaluation suivant la méthode pratiquée,
 - d'autre part, leur évaluation sur la base du dernier prix de marché connu à la clôture des comptes.

2°/ Informations concernant les entités associées et les transactions ayant eu lieu avec ces entités ou leurs dirigeants

- En ce qui concerne les entités détenues à plus de 20% ou sur lesquelles l'entreprise exerce une influence notable : indication du nom, du siège social, du montant des capitaux propres du dernier exercice clos et de la fraction de capital détenue ;
- Pour les membres des organes d'administration, de direction ou de surveillance, montant global, pour chaque catégorie :
- Des avances et crédits alloués avec indication des conditions consenties et des remboursements opérés pendant l'exercice, ainsi que le montant des engagements pris pour leur compte,
- Des rémunérations allouées au titre de l'exercice
- Du montant des engagements contractés pour pensions de retraite à leur profit ;
- Indication de la fraction des immobilisations financières, des créances et des dettes ainsi que des charges et produits financiers concernant :
 - ⇒ la maison mère,
 - ⇒ les filiales,
 - ⇒ les entités associées au groupe,
 - ⇒ les autres parties liées (actionnaires, dirigeants...) ;
- Nature des relations, types de transaction, volume et montant des transactions, politique de fixation des prix concernant les transactions effectuées au cours de l'exercice avec les entités associées ou leurs dirigeants.

3°/ Informations à caractère général ou concernant certaines opérations particulières

- dans le cadre des sociétés de capitaux, et pour chaque catégorie d'actions : nombre d'actions détenues par l'entreprise, ses filiales ou les entités associées,
- informations sur l'ensemble des transactions effectuées au cours de l'exercice sur les marchés de produits dérivés, dès lors qu'elles représentent des valeurs significatives,
- indication des parts bénéficiaires, obligations convertibles, échangeables, bons de souscription, et titres similaires émis par la société avec indication par catégorie de leur nombre, de leur valeur nominale et de l'étendue des droits qu'ils confèrent.

9- Fonctionnement des comptes

104 Ecart d'évaluation

Le compte « Ecart d'évaluation » enregistre le solde des profits et pertes non enregistrés en résultat et résultant de l'évaluation à leur juste valeur de certains éléments du bilan, conformément à la réglementation.

26 Participations et créances rattachées à des participations

Ce compte 26 reçoit à son débit le coût d'acquisition (ou la valeur d'apport) des titres de participation ainsi que les créances rattachées à ces titres.

En cas de titres dont la valeur nominale est partiellement libérée, la valeur totale est portée au débit du compte 26 « participations et créances rattachées à des participations », en contrepartie du compte de tiers (ou du compte financier) pour la partie appelée, et d'une subdivision du même compte (compte 269 « Versements restant à effectuer sur titres de participation non libérés ») pour la partie non appelée (cette dernière étant ensuite soldée au fur et à mesure des montants appelés versés, en contrepartie des comptes financiers).

En cas de cession des titres de participation, les plus ou moins values dégagées sont enregistrées en produits ou en charges (subdivision des comptes 75 et 65).

27 Autres immobilisations financières

Les "Autres Immobilisations financières" (compte 27) comprennent :

- Compte 271, les titres, autres que les titres de participation et que les titres immobilisés de l'activité de portefeuille, que l'entreprise n'a pas l'intention ou la possibilité de revendre à bref délai ; il peut s'agir de titres dont la détention durable est subie plus que voulue ;
- Compte 272, les titres représentatifs de droit de créance telles que les parts de fonds commun de placement que l'entreprise a l'intention de conserver durablement (obligations ; bons) ;
- Compte 273, les titres immobilisés de l'activité de portefeuille ; l'activité de portefeuille consiste pour une entreprise à investir tout ou partie de ses actifs dans un portefeuille de titres pour en retirer, à plus ou moins longue échéance, une rentabilité satisfaisante ; cette activité s'exerce sans intervention dans la gestion des entreprises dont les titres sont détenus ;
- Compte 274 les prêts, qui correspondent à des fonds versés à des tiers en vertu de dispositions contractuelles par lesquelles l'entreprise s'engage à transmettre à des personnes physiques ou morale l'usage de moyens de paiement pendant un certain temps. Les créances correspondant aux locations à recevoir dans le cadre de contrat de location-financement sont assimilées à des prêts ;
- Compte 275 les dépôts et cautionnements qui constituent des créances également assimilables à des prêts ;
- Compte 276 les autres créances immobilisées, qui ne peuvent pas être classées dans les catégories précédentes ;
- Compte 279 versements à effectuer sur titres immobilisés non libérés.

Ces actifs financiers doivent être initialement évalués au coût, qui est la juste valeur de la contrepartie donnée pour acquérir l'actif.

Après leur comptabilisation initiale, tous les actifs financiers doivent être évalués à la clôture de l'exercice à la juste valeur, à l'exception des trois catégories d'actifs suivants qui doivent être comptabilisés à leur coût amorti :

- les prêts et créances émis par l'entité qui ne sont pas détenus à des fins de transaction,
- les autres placements à échéance fixée que l'entité a l'intention et la capacité de détenir jusqu'à leur échéance,
- et les instruments de capitaux propres (actions ou parts) non cotés dont la juste valeur ne peut être évaluée de manière fiable (les titres de participations sont toujours évalués au coût).

A la clôture de l'exercice, les intérêts courus non échus sont inscrits dans des subdivisions appropriées aux comptes par nature.

Les remboursements en capital de l'ensemble de ces dettes ou créances sont enregistrés au crédit de chacun des comptes visés, en contrepartie des comptes financiers.

29. Pertes de valeur sur immobilisations financières

Lors de la constatation de perte de valeur, le compte 29 est crédité par le débit des comptes de dotation concernés (comptes 68).

Le compte de perte de valeur est réajusté à la fin de chaque exercice par :

- ◆ le débit des comptes de dotation correspondants, lorsque le montant de la perte de valeur est augmenté ;
- ◆ le crédit d'un compte 78 (de même niveau que celui utilisé pour la dotation), lorsque le montant de la perte de valeur est diminué ou annulé (perte de valeur devenue, en tout ou partie, sans objet).

Le montant net des immobilisations, après déduction des amortissements et des pertes de valeur, figure au bilan.

A la date de cession de l'immobilisation, la perte de valeur antérieurement constatée est enregistrée en diminution de la valeur de l'immobilisation afin de déterminer la plus ou moins-value à constater dans le compte de résultat.

66 Charges financières

Ce compte est subdivisé en fonction des besoins en information afin de faire apparaître la nature ou l'origine des charges :

- ◆ 661 « Charges d'intérêts » ;
- ◆ 664 « Pertes sur créances liées à des participations » ;
- ◆ 665 « Ecart d'évaluation sur instruments financiers – moins-values » ;
- ◆ 666 « Pertes de change » ;
- ◆ 667 « Pertes nettes sur cessions d'actifs financiers » ;
- ◆ 668 « Autres charges financières ».

Le compte « Charges d'intérêts » est débité de l'ensemble des intérêts se rapportant à la période comptable sur emprunts, dettes et opérations de financement.

Le compte « Ecart d'évaluation sur instruments financiers - moins-values » est débité en contrepartie des comptes d'actifs ou passifs financiers concernés lors de l'évaluation de ces actifs ou passifs financiers à leur juste valeur, lorsque cette évaluation fait apparaître une moins-value qui, selon la présente réglementation, doit être comptabilisée en résultat de la période.

Ce compte ne concerne donc pas les éléments financiers qui doivent être évalués à leur valeur amortie ou pour lesquels l'écart entre la juste valeur et la valeur comptable doit être imputé directement en capitaux propres.

Le compte 664 « Pertes sur créances liées à des participations » enregistre les créances irrécouvrables liées à des participations ; les créances rattachées aux participations représentent les créances nées à l'occasion de prêts octroyés à des entités dans lesquelles le prêteur détient une participation (titres de participation ou autres formes de participation).

76 Produits financiers

Ce compte est subdivisé en fonction des besoins en information afin de faire apparaître la nature ou l'origine des produits :

- ◆ 761 « Produits des participations »
- ◆ 762 « Revenus des actifs financiers »
- ◆ 765 « Ecart d'évaluation sur instruments financiers – Plus-values »
- ◆ 766 « Gains de change »
- ◆ 767 « Profits nets sur cessions d'actifs financiers »
- ◆ 768 « Autres produits financiers »

Le compte « Ecart d'évaluation sur éléments financiers – plus-values » est crédité en contrepartie des comptes d'actifs ou passifs financiers concernés lors de l'évaluation de ces actifs ou passifs financiers à leur juste valeur, lorsque cette évaluation fait apparaître une plus-value qui, selon la présente réglementation, doit être comptabilisée en résultat de la période.

Ce compte ne concerne donc pas les instruments financiers qui doivent être évalués à leur valeur amortie ou pour lesquels l'écart entre la juste valeur et la valeur comptable doit être imputé directement en capitaux propres.

10- Glossaire

Titres immobilisés	Titres autres que les titres de participation, que l'entité a l'intention de conserver durablement ou qu'elle n'a pas la possibilité de revendre à bref délai.
Titres de participation	Titres dont la possession durable est estimée utile à l'activité de l'entité, notamment parce qu'elle lui permet d'exercer une influence sur l'entité dont les titres sont détenus ou d'en avoir le contrôle.
Titres de placement	Titres acquis pour être cédés à brève échéance avec l'espoir d'un gain en rendement ou en capital.
Trésorerie	Fonds en caisse et dépôts à vue.

TABLEAU SYNTHETIQUE

Catégorie d'immobilisations financières ou d'actifs financiers non courants	Définition	Évaluation à la clôture de l'exercice	Comptabilisation des écarts d'évaluation en fin d'exercice
Titres de participations et créances rattachées détenues à long terme	Participations dans les filiales, les entités associées ou les co-entreprises dont la possession durable est estimée utile à l'activité de l'entité (elle permet d'exercer une influence sur la société émettrice des titres ou d'en avoir le contrôle)	Coût amorti ⁽¹⁾ Test de dépréciation	Titres : pertes (en compte de résultats). Gains non constatés. Créances : pertes (en compte de résultats). Gains non constatés.
- Titres de participations et créances rattachées détenues dans l'unique perspective de leur cession ultérieure - Titres immobilisés de l'activité de portefeuille	Permet à l'entité à plus ou moins longue échéance une rentabilité suffisante, sans intervention dans la gestion des entités dont les titres sont détenus. Instruments financiers disponibles à la vente.	Évalués à la clôture de l'exercice à leur <u>juste valeur</u>	Les écarts d'évaluation sont comptabilisés <u>en capitaux propres</u> Lors de la sortie de l'actif, l'écart par rapport à la valeur d'entrée est porté au compte de résultats
- Placements à long terme - Autres titres immobilisés	l'entité a la possibilité ainsi que l'intention ou l'obligation de conserver jusqu'à leur échéance	Coût amorti Test de dépréciation	Compte de résultats
- Prêts et créances - Prêts > 12 mois consentis à des tiers, - Créances clients et autres créances d'exploitation > 12 mois	Emis par l'entité et que l'entité n'a pas l'intention ou la possibilité de vendre à court terme (non détenus à des fins de transaction)	Coût amorti Test de dépréciation	Compte de résultats
Autres titres, prêts et créances à plus d'un an	Titres, prêts et créances à plus d'un an ne rentrant dans aucune des catégories ci-dessus	Coût amorti Test de dépréciation	Compte de résultats

(1) Paragraphe 122.3 de l'arrêté du 26 juillet 2008.

**TABLEAU SYNTHETIQUE POUR LES IMMOBILISATIONS FINANCIERES
LIBELLES EN MONNAIES ETRANGERES**

CATEGORIES	ELEMENTS MONETAIRES ET NON MONEAIRES	MODALITES DE CONSTATION DES GAINS ET PERTES DE CHANGE SUR LES ACTIFS QUI SUBSISTENT AU BILAN A LA CLÔTURE DE L'EXERCICE
TITRES DE PARTICIPATION (actions/ parts sociales)	Non monétaires (IAS 39 AG 83)	Les gains et les pertes de change ne sont pas constatés (IAS 21 § 23. B). Cependant, le gain ou la perte de change est pris en considération pour la détermination de l'actif net de l'entité étrangère lors de l'évaluation de la perte de valeur éventuelle.
Créances rattachées à des participations	Monétaires	<p>-Si le remboursement de la créance sur une entité étrangère n'est ni planifié ni probable dans un avenir prévisible, cette dernière est considérée comme un investissement net dans l'entité étrangère (arrêté du 26 juillet 2008 & 137-6). Consécutivement, les gains et pertes de change sont enregistrés au crédit ou débit du compte 104 « écart d'évaluation ». A la sortie de l'actif, le solde du compte écart d'évaluation est viré, pour solde, en charges ou produits financiers ;</p> <p>-Si la créance est considérée comme un investissement net et si elle est libellée dans une monnaie différente de la monnaie de fonctionnement du créancier et du débiteur, le gain et la perte sont comptabilisés en produit ou en charge financières selon le cas (arrêté du 26 juillet 2008 & 137-6) ;</p> <p>-Si la créance n'est pas considérée comme un investissement net, le gain et la perte de change sont constatés en produit ou charge financière selon le cas (arrêté du 26 juillet 2008 & 137.4) ;</p>
TITRES IMMOBILISES DE L'ACTIVITE DE PORTEFEUILLE	-Non monétaires (actions/parts) -Monétaires pour le reste	<p>-Toutes variations, y compris différence de change, sont constatées au compte 104 « écart d'évaluation » (IAS 39 AG 83). A la sortie le compte 104 (idem que ci-dessus)</p> <p>-Sont constatées en charges ou produits financiers (arrêté du 26 juillet 2008 & 137.4- et IAS 39 AG 83)</p>
AUTRES TITRES IMMOBILISES	Monétaires	Sont constatées en charges ou produits financiers (SYSTÈME arrêté du 26 juillet 2008 & 137.4- et IAS 39 AG 83)
PRETS ET CREANCES	Monétaires	Sont constatées en charges ou produits financiers arrêté du 26 juillet 2008 & 137.4- et IAS 39 AG 83)

(2) N B : En cas de couverture de change, le gain ou le produit n'est constaté qu'à concurrence du risque non couvert.

Section 4.

Immobilisations acquises dans le cadre de contrats de location-financement

Les paragraphes 135-2 à 135-4 de l'arrêté du 26 juillet 2008 traitent :

- des définitions des contrats de location, des contrats de location financement et des contrats de location simple,
- de la classification des contrats,
- des règles de comptabilisation et d'évaluation des contrats de location-financement,
- du cas particulier du contrat de cession associé à un contrat de location-financement.

Par ailleurs, les règles de fonctionnement des comptes du Système Comptable Financier nous donnent les schémas types d'écritures ainsi que les comptes appropriés pour une transcription comptable dans les livres du preneur (locataire) et du bailleur.

1. Définitions

Un contrat de location : est un accord par lequel un bailleur cède au preneur, pour une période déterminée, le droit d'utilisation d'un actif en échange d'un paiement ou d'une série de paiements.

Un contrat de location-financement : est un contrat de location ayant pour effet de transférer au preneur la quasi-totalité des risques et des avantages inhérents à la propriété d'un actif. Le transfert de propriété peut intervenir ou non, en fin de contrat.

Un contrat de location simple : désigne tout contrat de location autre qu'un contrat de location-financement.

2. Classification des contrats de location

La classification des contrats de location adoptée par le Système Comptable Financier se fonde sur le degré d'imputation au bailleur ou au preneur des risques et des avantages inhérents à la propriété d'un actif loué.

Les risques incluent les pertes éventuelles résultant de la sous utilisation des capacités ou de l'obsolescence technologique ainsi que des variations de la rentabilité dues à l'évolution de la conjoncture économique. Les avantages peuvent être représentés par l'espérance d'une exploitation rentable sur la durée de vie économique de l'actif et d'un gain résultant d'une appréciation de sa valeur ou de la réalisation d'une valeur résiduelle (IAS 17).

La classification d'un contrat de location en contrat de location-financement ou en contrat de location simple dépend de la réalité de la transaction plutôt que de la forme du contrat et ce, en application du principe de la prééminence de la réalité économique sur l'apparence juridique.

Le Système Comptable Financier cite les exemples suivants de situations qui, individuellement ou conjointement, devraient normalement conduire à classer un contrat de location en tant que contrat de location-financement :

- la propriété de l'actif est transférée au preneur au terme de la durée de location ;
- le contrat de location donne au preneur l'option d'acheter l'actif à un prix qui devrait être suffisamment inférieur à sa juste valeur à la date à laquelle l'option peut être exercée pour que, dès le commencement du contrat de location, il existe une certitude raisonnable que l'option sera levée ;
- la durée du contrat de location couvre la majeure partie de la durée de vie économique de l'actif, en général 75%, même s'il n'y a pas transfert de propriété ;
- au commencement du contrat de location, la valeur actualisée des paiements minimaux au titre de la location s'élève au moins à la quasi-totalité de la juste valeur de l'actif loué, en général 90% ;
- les actifs loués sont d'une nature tellement spécifique que seul le preneur peut les utiliser sans leur apporter de modifications majeures.

Dans ce cadre, la norme internationale IAS 17 identifie trois autres exemples susceptibles de classer le contrat en location-financement :

- si le preneur peut résilier le contrat de location, les pertes subies par le bailleur relatives à la résiliation sont à la charge du preneur,
- les profits ou les pertes résultant de la variation de la juste valeur de la valeur résiduelle sont à la charge du preneur (par exemple, sous la forme d'une diminution de loyer égale à la majeure partie du produit de cession à la fin du contrat de location),
- le preneur a la faculté de poursuivre la location pour une deuxième période moyennant un loyer sensiblement inférieur au prix du marché.

Cas particulier des terrains et immeubles acquis ensemble

- Lorsque le contrat de location porte sur un ensemble immobilier composé d'un terrain et d'une construction, ledit contrat doit être décomposé en :
 - Un contrat de location du terrain,
 - Un contrat de location de la construction ;
- Le contrat de location du terrain est, en général, classé en contrat de location simple, sauf s'il est prévu le transfert de propriété du terrain à l'issue du contrat ;
- Le contrat de location de la construction doit être qualifié de contrat de location financement ou contrat de location simple selon les caractéristiques du contrat en référence aux critères cités ci-dessus ;
- La répartition entre terrain et construction des paiements minimaux au titre de la location est effectuée au prorata de leur juste valeur respective.

3. Comptabilisation des contrats de location-financement

Les règles de fonctionnement des comptes prévues par le Système Comptable Financier expliquent les écritures ainsi que les comptes appropriés pour une transcription comptable dans les livres du preneur (locataire) et du bailleur.

3.1 Comptabilisation dans les états financiers du preneur (locataire)

Dans la mesure où le preneur acquiert le droit d'utiliser le bien et bénéficie de la quasi-totalité des avantages et assure la quasi-totalité des risques inhérents à sa propriété, et en vertu du principe de la prééminence de la substance sur la forme juridique, le bien en location-financement sera inscrit dans les états financiers du preneur :

- à l'actif du bilan (compte d'immobilisations concerné),
- et au passif (compte de dette sur contrat de location-financement).

L'écriture à passer est de la forme

			Débit	Crédit
2xx	167	Compte d'immobilisation concernée	xx	
		Dettes sur contrat location-financement		xx
		Acquisition d'une immobilisation par crédit-bail		

"xx" est la valeur la plus faible déterminée au commencement du contrat de location entre la juste valeur du bien loué et la valeur actualisée des paiements minimaux au titre de la location-financement.

Le taux d'actualisation à utiliser pour calculer la valeur actualisée des paiements minimaux au titre de la location est le taux d'intérêt implicite du contrat de location, ou, à défaut, le taux d'intérêt d'endettement marginal du preneur.

Les paiements minimaux correspondent aux paiements que le preneur est tenu de verser en vertu du contrat, y compris la valeur résiduelle garantie au bailleur. Toutefois, s'il existe une

certitude raisonnable que l'option d'achat sera exercée, la valeur résiduelle garantie est remplacée par le prix de levée de l'option d'achat.

Le taux d'intérêt implicite du contrat est le taux d'actualisation pour lequel, au début du contrat, la juste valeur sera égale à la valeur actualisée cumulée des paiements minimaux au titre de la location et de la valeur résiduelle non garantie.

Le taux d'endettement marginal du preneur est le taux d'intérêt que le preneur aurait à payer pour un contrat de location similaire ou, si celui-ci ne peut être déterminé, le taux d'intérêt qu'obtiendrait le preneur, au commencement du contrat, pour emprunter sur une durée et avec une garantie similaire les fonds nécessaires à l'acquisition de l'actif.

La valeur résiduelle non garantie est la fraction de la valeur résiduelle dont la réalisation par le bailleur n'est pas assurée. Elle correspond en général à la différence entre la valeur résiduelle du bien loué et le prix de levée de l'option d'achat.

Les coûts directs initiaux encourus par le preneur sont ajoutés au montant comptabilisé en tant qu'actif.

Les paiements minimaux au titre de la location doivent être ventilés entre la charge financière et l'amortissement de la dette.

L'écriture à passer est de la forme suivante :

			Débit	Crédit
167		Dettes sur contrat de location-financement	xx	
661	512	Charges d'intérêts	xx	Xx
		Banque		
		Constatation règlement 1 ^{ère} échéance		

Le bien acquis en location-financement est amorti selon un mode d'amortissement cohérent avec celui applicable aux actifs amortissables de même nature que possède l'entité.

S'il n'existe pas de certitude raisonnable que le preneur lève l'option et devienne propriétaire de l'actif à la fin du contrat de location, l'actif doit être totalement amorti sur la plus courte durée entre :

- la durée du contrat de location,
- la durée d'utilité du bien.

Application 1 :

Une entreprise a conclu le 01/07/N un contrat de crédit-bail portant sur un matériel dont la valeur du marché est de 120 000 KDA ; les termes du contrat sont les suivants :

- Durée du bail : 4 ans,
- 4 loyers annuels de 34 000 KDA versés à terme échu,
- Option d'achat à la fin de la 4^e année pour: 5 000 KDA.

On estime la valeur de ce matériel à la fin de la période de location à : 12 000 KDA.

La valeur résiduelle non garantie s'établit donc à : $12\ 000 - 5\ 000 = 7\ 000$ KDA.

L'option d'achat de 5 000 KDA étant largement inférieure à la valeur résiduelle du bien de 12 000 KDA, on peut considérer qu'elle sera exercée par le preneur.

Le bien loué a une durée d'utilisation de 8 ans.

La méthode linéaire reflète le mieux le rythme de consommations des avantages économiques futurs des actifs de cette nature.

La valeur résiduelle est supposée non significative à l'issue de la période d'utilisation du matériel.

a) - Comptabilisation chez le locataire

Solution :

1° Le taux d'intérêt implicite du contrat est le taux i tel que :

$$120\,000 = [34\,000 \times (1+i)^{-1}] + [34\,000 \times (1+i)^{-2}] + [34\,000 \times (1+i)^{-3}] + [34\,000 \times (1+i)^{-4}] + 12\,000 \times (1+i)^{-4}$$

Ou bien $120\,000 = \sum_{t=1}^4 (34\,000 \times (1+i)^{-t}) + 12\,000 \times (1+i)^{-4}$

La résolution de l'équation donne : $i = 8,51\%$.

2° En actualisant les paiements minimaux du contrat, au taux de 8,51 %, on obtient une valeur actuelle de :

$$\sum_{t=1}^4 (34\,000 \times (1,0851)^{-t}) + 5\,000 \times (1,0851)^{-4} = 114\,952 \text{ KDA}$$

La valeur actualisée étant inférieure à la valeur vénale, c'est la valeur actualisée qui sera retenue pour comptabiliser le bien loué à l'actif.

	01/07/N		
215 Matériels		114 952	
167 Dettes sur contrat loc. financement			114 952
Constatation du matériel location financement			

3° Les loyers versés par le locataire (preneur) comprennent :

- le remboursement des fonds investis par le bailleur dans l'acquisition du bien loué (amortissement de l'emprunt implicite) ;
- et la rémunération de ces fonds (intérêts).

Les écritures à passer sont :

- Comptabilisation de la dotation aux amortissements au 31/12/N

	31-12-N		
681 Dotations aux amortissements		7 185	
281 Amortissement matériel			7 185
Amortissement au prorata (114 952 x 1/8 x 6/12)			

- Règlement de la 1^{ère} tranche

	01/07/N+1		
167 Dettes sur contrat loc. financement		24 215	
661 Charges d'intérêts*		9 785	
512 Banque			34 000
Règlement 1 ^{ère} tranche			

*Au taux de 8,51 %

- Comptabilisation de la dotation aux amortissements

	31/12/N+1		
681 Dotations aux amortissements		14 369	
281 Amortissement matériel			14 369
Amortissement annuel (114 952 x 1/8)			

Remarque :

Au début du bail, le montant de l'actif loué et celui des engagements correspondants sont identiques.

Ensuite, l'amortissement de l'actif loué et l'amortissement de l'emprunt implicite étant calculés selon des méthodes et sur des durées différentes, cette égalité n'est plus assurée.

La durée du bail étant généralement plus courte que la durée d'utilisation du bien, le montant de l'emprunt s'amointrit plus rapidement que la valeur comptable de l'actif loué.

b) - Comptabilisation chez le bailleur

Le bailleur qui ne bénéficie pas des avantages procurés par l'actif et qui n'en supporte pas les risques doit être considéré comme un prêteur rémunéré et remboursé par les loyers prévus au contrat.

En début de bail, le bailleur investit dans l'acquisition d'un bien qui fera l'objet de la location. La valeur de l'investissement réalisé qui correspond généralement à la valeur de marché du bien acheté est comptabilisée en créances. Les loyers perçus par le bailleur représentent à la fois :

- la rémunération de l'investissement réalisé (produits financiers) ;
- le remboursement des fonds investis dans l'acquisition du bien.

Le 1er janvier N, le bailleur acquiert le matériel pour 120 000 KDA et le met immédiatement à la disposition de son client.

Comptabilisation à la date de signature de la convention

<u>01-01-N+1</u>	
274 Prêts et créances sur contrat loc. financement	120 000
512 Banque	120 000
Constatation de l'acquisition du matériel	

Le taux de rentabilité de l'investissement pour le bailleur est le taux i tel que :

$$120\,000 = \sum_{t=1}^4 (34\,000 * (1+i)^{-t}) + 5\,000 * (1+i)^{-4}$$

Soit un taux de rentabilité $i = 6,63\%$ l'an.

Le tableau suivant donne la décomposition des loyers perçus par le bailleur selon ce taux :

Année	Montant du au 01/07/N	Loyer annuel	Intérêts	Rembours. principal
1	120 000	34 000	7 956	26 044
2	93 956	34 000	6 229	27 771
3	66 185	34 000	4 388	29 612
4	36 573	38 998	2 425	36 573

Comptabilisation du 1^{er} encaissement des loyers :

<u>01/01/N+1</u>	
512 Banque	34 000
274 Prêts et créances loc. fin	26 044
762 Produits financiers	7 956
Encaissement 1 ^{ère} tranche crédit bail	

Dans le cas d'un paiement de l'annuité en début d'exercice et d'avance, la première annuité est inscrite en période zéro, soit dans notre cas:

Le taux d'intérêt implicite du contrat est le taux i tel que :

$$120\,000 = 34\,000 + [34\,000 \times (1+i)^{-1}] + [34\,000 \times (1+i)^{-2}] + [34\,000 \times (1+i)^{-3}] + 12\,000 \times (1+i)^{-4}$$

$$\text{ou bien : } 120\,000 = 34\,000 + \sum_{t=1}^3 (34\,000 \times (1+i)^{-t}) + 12\,000 \times (1+i)^{-4}$$

La résolution de l'équation donne : $i = 14\%$.

En actualisant les paiements minimaux du contrat, on obtient une valeur actuelle de :

$$34\,000 + [34\,000 \times (1.14)^{-1}] + [34\,000 \times (1.14)^{-2}] + [34\,000 \times (1.14)^{-3}]$$

$$+ [5\,000 \times (1+i)^{-4}] = 115\,896 \text{ KDA.}$$

$$\text{Ou bien } 34\,000 + \sum_{t=1}^3 (34\,000 \times (1+i)^{-t}) + 5\,000 \times (1+i)^{-4} = 115\,896 \text{ KDA}$$

La valeur actuelle étant inférieure à la valeur vénale, c'est la valeur actuelle qui sera retenue pour comptabiliser le bien loué à l'actif.

Application 2 :

Une entreprise de travaux publics à acquis en début d'année, par le biais d'un contrat de location-financement un engin pour une valeur de 20 600 KDA considérée comme sa juste valeur du moment. Ce contrat prévoit :

- un versement initial de 5% de cette valeur,
- 8 loyers de 3.000 KDA chacun, payé à la fin de chaque semestre,
- L'option d'achat du bien à la fin du bail est de 2 575 KDA.

Par ailleurs, on estime que sa valeur résiduelle à l'issue du contrat sera de : 4 120 KDA.

Travail à faire :

- 1] Pour quelle valeur le bien doit t-il être comptabilisé ?
- 2] Quelle est l'écriture comptable à passer ?
- 3] Etablir un tableau faisant ressortir la ventilation des paiements semestriels en charges financières et en amortissements de la dette
- 4] Proposer les écritures nécessaires y compris les dotations aux amortissements (durée d'utilité estimée à cinq (5) ans).

L'ensemble des décaissements se font par banque.

Solution :

1] Le bien doit être comptabilisé pour la valeur la plus faible entre la juste valeur du bien, soit (20 600 KDA) et la valeur actualisée des paiements minimaux calculée à l'aide du taux d'intérêt implicite du contrat.

La valeur résiduelle non garantie est la différence entre la valeur résiduelle et la valeur de l'option à l'issue du contrat soit : $4.120 - 2.575 = 1.545 \text{ KDA}$

Le versement initial est de 5% de $20.600 = 1.030 \text{ KDA}$

Le taux d'intérêt implicite du contrat est calculé à partir de l'équation suivante :

$$20.600 = 1.030 + 3.000 * ((1 - (1 + t)^{-8})/t) + 2.575 (1+t)^{-8} + 1.545 (1+t)^{-8}$$

D'où $t = 7,873\%$, il s'agit d'un taux semestriel,

Le taux annuel (i) équivalent est de : $i = (1+0,07873)^2 - 1 = 16,366\%$

En actualisant les paiements minimaux au taux d'intérêt implicite du contrat, on obtient une valeur de :

$$1.030 + 3.000 \left[\frac{1 - (1 + 0.0787)^{-8}}{0.0787} \right] + 2.575 (1 + 0.0787)^{-8} + 1545 (1 + 0.0787)^{-8} = 19\,760$$

Cette valeur étant inférieure à la juste valeur du bien (20.600), c'est elle qui sera comptabilisée à l'actif.

2] Enregistrement comptable du matériel acquis en location-financement :

2xx	167	Compte d'immobilisations concerné Dettes sur contrat de location-financement Constatation acquisition d'une immobilisation	19.760	19.760
-----	-----	--	--------	--------

3] Tableau des paiements et ventilation :

Date	Décaissement	Intérêt 7,87%	Remboursement	Dettes restant due
				19 760
01/01/N	1 030	-	1 030	18 730
30/06/N	3 000	1 474	1 526	17 204
31/12/N	3 000	1 354	1 646	15 558
30/06/N+1	3 000	1 224	1 776	13 782
31/12/N+1	3 000	1 085	1 915	11 867
30/06/N+2	3 000	934	2 066	9 801
31/12/N+2	3 000	771	2 229	7 572
30/06/N+3	3 000	596	2 404	5 168
31/12/N+3	3 000	407	2 593	2 575
31/12/N+3	2 575		2 575	
Totaux	27 605	7 845	19 760	

4] Ecritures comptables :

		01/01/N	Débit	Crédit
167	512	Dettes sur contrat de location-financement Banque C/C Constatation versement initial	1 030	1030
30/06/N				
167 661	512	Dettes sur contrat de location-financement Charges d'intérêts Banque C/C Constatation remboursement 1 ^{er} échéance	1 526 1 474	3000
31/12/N				
167 661	512	Dettes sur contrat de location-financement Charges d'intérêts Banque C/C Constatation remboursement 2 ^{ème} échéance	1 646 1 354	3000
31/12/N				
681	281	Dotations aux amortissements Amortissement immobilisation corporelle Constatation dotations aux amortissements 19 760/5	3952	3952
30/06/N+1				
167 661	512	Dettes sur contrat de location-financement Charges d'intérêts Banque C/C Constatation remboursement 3 ^{ème} échéance	1 776 1 224	3000

31/12/N+1				
167		Dettes sur contrat de location-financement	1 915	
661		Charges d'intérêts	1 085	
	512	Banque C/C		3000
		Constatation remboursement 4ème échéance		
31/12/N+1				
681		Dotations aux amortissements	3952	
	281	Amortissement immobilisation corporelle		3952
		Constatation dotations aux amortissements 1 9 760/5		
30/06/N+2				
167		Dettes sur contrat de location-financement	2066	
661		Charges d'intérêts	934	
	512	Banque C/C		3000
		Constatation remboursement 5ème échéance		
31/12/N+2				
167		Dettes sur contrat de location-financement	2229	
661		Charges d'intérêts	771	
	512	Banque C/C		3000
		Constatation remboursement 6ème échéance		
31/12/N+2				
681		Dotations aux amortissements	3952	
	281	Amortissement immobilisation corporelle		3952
		Constatation dotations aux amortissements 1 9 760/5		
30/06/N+3				
167		Dettes sur contrat de location-financement	2404	
661		Charges d'intérêts	596	
	512	Banque C/C		3000
		Constatation remboursement 7ème échéance		
31/12/N+3				
167		Dettes sur contrat de location-financement	1 526	
661		Charges d'intérêts	1474	
	512	Banque C/C		3000
		Constatation remboursement 8ème échéance		
31/12/N+3				
681		Dotations aux amortissements	3952	
	281	Amortissement immobilisation corporelle		3952
		Constatation dotations aux amortissements 1 9 760/5		
31/12/N+3				
167		Dettes sur contrat de location-financement	2575	
	512	Banque C/C		2575
		Levée de l'option		
31/12/N+4				
681		Dotations aux amortissements	3952	
	281	Amortissement immobilisation corporelle		3952
		Constatation dotations aux amortissements 19 760/5		

3.2 Comptabilisation dans les états financiers du bailleur non fabricant et non-distributeur du bien loué

En début de bail, le bailleur investit dans l'acquisition d'un bien qui fera l'objet de location. La valeur de l'investissement réalisé, qui correspond généralement à la valeur de marché du bien acheté, est comptabilisée en créances.

Les loyers perçus par le bailleur comprennent :

- la rémunération de l'investissement réalisé (produits financiers),
- le remboursement des fonds investis dans l'acquisition du bien.

Le bailleur, qui offre un contrat de location-financement, transfère au preneur la quasi-totalité des risques et avantages attachés au bien loué. Il doit par conséquent appliquer les règles suivantes :

- Enregistrer le bien mis en location-financement dans son actif dans un compte de créances : 274 «prêts et créances sur contrats de location-financement »
- L'écriture à passer sera de la forme suivante :

			Débit	Crédit
274	40x	Prêts et créances sur contrats de location-financement		
		Fournisseurs d'immobilisations		

- Evaluer le montant de la créance au montant de l'investissement indiqué dans le contrat majoré, le cas échéant, des coûts directs initiaux liés à la négociation et à la mise en place du contrat ;
- Comptabiliser les redevances prévues dans le contrat pour une partie en remboursement de la créance (compte 274) et pour une partie en produits financiers (compte 763 « revenus de créances »). Cette ventilation se fait sur la base du taux d'intérêt effectif global ;
- Le taux d'intérêt effectif global est le taux d'actualisation qui rend la valeur actualisée des paiements minimaux égale à l'investissement net initial, majoré des frais directs initiaux (montant de la créance sur le contrat de location-financement).

L'écriture à passer sera de la forme suivante :

			Débit	Crédit
512		Banque	x	
	274	Prêts et créances contrats location-financement		x
	763	Revenus des créances		x
		Constatation redevance crédit bail		

Application 3

- La mise en place, début janvier, d'un crédit bail par un bailleur a nécessité des frais de 200.000 DA (services divers) supportés par lui et engendrés par la conclusion du contrat ;
- Le bailleur a acquis le bien le même mois pour un montant de 3.000.000 DA ;
- Le contrat prévoit le paiement par le preneur au début du contrat d'une somme de 400.000 DA au comptant et d'une somme de 800.000 DA à la fin de chaque année pendant quatre ans (durée du bail) ;
- L'option d'achat est prévue au 31/12/N+3 (la quatrième année) avec le paiement par le preneur d'une somme de 300.000 DA.

Travail à faire :

- 1) Calculer le taux d'intérêt effectif du contrat ;
- 2) Etablir un tableau faisant ressortir la ventilation des redevances annuelles en produits financiers et en amortissements de la créance ;
- 3) Proposer les écritures nécessaires dans les livres comptables du bailleur.

(L'ensemble des décaissements se font par banque).

Solution :

1) Calcul du taux d'intérêt effectif global « i » :

$$(3.000.000+200.000) = 400.000 + 800.000 \left[\frac{1-(1+t)^{-4}}{t} \right] + 300.000 (1+t)^{-4}$$

$$3.200.000 = 400.000 + 800.000 \left[\frac{1-(1+t)^{-4}}{t} \right] + 300.000 (1+t)^{-4}$$

D'où $t = 9,0666\%$ qui est un taux annuel.

2) Tableau des paiements et ventilation des redevances en produits financiers et en amortissements de la créance :

Date	Encaissement	Intérêt 9,0666%	Remboursement	Créance restante
				3 200 000
01/01/N	400 000	-	400 000	2 800 000
31/12/N	800 000	253 865	546 135	2 253 865
31/12/N+1	800 000	204 349	595 651	1 658 214
31/12/N+2	800 000	150 344	649 656	1 008 557
31/12/N+3	800 000	91 443	708 557	300 000
31/12/N+3	300 000		300 000	0
Totaux	3 900 000	700 000	3 200 000	

3) Ecritures au livre journal :

01/01/N

274	404 401	Prêts et créances contrats de location-financement Fournisseur d'immobilisations Fournisseur de services	3 200 000	3 000 000 200 000
-----	------------	--	-----------	----------------------

01/01/N

512	274	Banque Prêts et créances sur contrat location-financement Constatation versement d'avance	400 000	400 000
-----	-----	---	---------	---------

31/12/N

512	274	Banque Prêts et créances sur contrats location-financement	800 000	546 135
	763	Revenus des créances Constatation encaissement 1 ^{ère} échéance		253 865

31/12/N+1

512	274	Banque Prêts, créances sur contrats de location-financement	800 000	595 651
	763	Revenus de créances Constatation encaissement 2 ^{ème} échéance		204 349

31/12/N+2

512	274	Banque Prêts, créances sur contrats de location-financement	800 000	649 656
	763	Revenus de créances Constatation encaissement 3 ^{ème} échéance		150 344

31/12/N+3

512	274	Banque Prêts, créances sur contrats de location-financement	800 000	708 557
	763	Revenus de créances Constatation encaissement 4 ^{ème} échéance		91 443

31/12/N+3

512	274	Banque Prêts, créances sur contrats de location-financement	300 000	300 000
-----	-----	--	---------	---------

3.3 Comptabilisation dans les états financiers du bailleur fabricant et distributeur du bien loué

Une location-financement consentie par un fabricant ou un distributeur s'analyse comme une vente à tempérament.

Le bailleur fabricant ou distributeur doit, par conséquent, appliquer les règles qui consistent à comptabiliser la vente en produits (compte 70 « Ventes de marchandises et de produits fabriqués... ») en contrepartie du compte 274 « Prêts et créances sur contrats de location-financement ». Dans ce cas, le résultat de l'exercice supportera la perte ou le profit de la vente.

L'écriture à passer est de la forme suivante :

		Débit	Crédit
274	7xxx	xx	xx
		Prêts et créances sur contrats de location-financement	
		Vente m/ses ou produits finis	
		Constatation contrat crédit bail	

Au début du contrat, le bailleur enregistre un produit équivalent à la somme des paiements minimaux et de la valeur résiduelle actualisés avec le taux d'intérêt du contrat (taux implicite), sauf si ce dernier est sensiblement inférieur aux taux du marché. Dans ce cas, c'est le taux du marché qui sera considéré pour l'évaluation du produit de la vente. Conséquemment, le produit des ventes comptabilisé au début de la période de location par un bailleur fabricant ou distributeur correspond à la juste valeur de l'actif ou à la valeur actualisée des paiements minimaux revenant au bailleur au titre de la location, calculée en utilisant un taux d'intérêt commercial si cette dernière est supérieure à la juste valeur.

Les loyers perçus sont décomposés et comptabilisés en deux éléments :

- règlement du montant de la vente,
- Intérêt.

L'écriture à passer est de la forme suivante :

		Débit	Crédit
512	274 763	xx	xx xx
		Banque	
		Prêts, créances sur contrats de location-financement	
		Revenu sur créances	
		Constatation encaissement 1 ^{ère} échéance	

Les éventuels frais initiaux directs engagés par le bailleur fabricant ou distributeur pour la négociation et la mise en place du contrat sont constatés en charges à la date de conclusion du contrat (contrairement aux règles applicables au bailleur non fabricant et non distributeur)

L'écriture à passer est de la forme suivante :

		Débit	Crédit
6xx	512	xx	xx
		Charge par nature	
		Banque	
		Constatation règlement charge par nature	

4. Comptabilisation des contrats de location simple

4.1 Comptabilisation dans les états financiers du preneur (locataire)

Pour les contrats de location simple le bien n'est pas inscrit au bilan.

Les paiements au titre de la location sont comptabilisés en charges dans le compte de résultats sur une base linéaire pendant toute la durée du contrat, à moins qu'une autre base systématique ne soit plus représentative de l'échelonnement dans le temps des avantages qu'en retirera le preneur.

L'écriture à passer est de la forme suivante :

			Débit	Crédit
613x	401x	Locations	xx	
		Fournisseurs de services		xx
		Constatation charge locative		

Le respect du principe de séparation des exercices conduirait à enregistrer la quote-part des charges ne concernant pas l'exercice en cours au compte 486 « charges comptabilisées d'avances ».

4.2 Comptabilisation dans les états financiers du bailleur (loueur)

Les actifs faisant l'objet de contrats de location simple doivent être présentés au bilan du bailleur selon la nature de l'actif.

Les revenus locatifs provenant de contrats de location simple sont comptabilisés en produits de façon linéaire sur toute la durée du contrat de location.

Les coûts directs initiaux encourus par les bailleurs lors de la négociation et de la rédaction d'un contrat de location simple sont normalement comptabilisés en charges sur la période de location, sur la même base que les revenus locatifs conformément au principe de rattachement des charges aux produits.

L'écriture à passer est de la forme suivante :

			Débit	Crédit
411x	758x	Client locataire	xx	
		Autres produits de gestion courante location		xx
		Constatation encaissement location matériel		

5. Comptabilisation des contrats de cession-bail (Lease-back)

Une transaction de cession-bail (Lease-back) est une opération par laquelle le propriétaire d'un bien le cède à un tiers pour le reprendre en location simple ou en location financement.

Le traitement comptable des plus ou moins-values résultant du contrat diffère en fonction du type de contrat de location. Ainsi :

- Si la cession-bail est suivie d'un contrat de location-financement, la plus-value de cession doit être répartie sur la durée du contrat de location (le S.C.F et les normes internationales ne traitent pas du cas des moins value) ;
- Si la cession-bail est suivie d'un contrat de location simple, la norme IAS 17 préconise ce qui suit :
 - Si le prix de vente et les loyers futurs ont été fixés à la juste valeur, tout profit ou perte doit immédiatement être comptabilisé (impact sur le résultat de l'exercice) ;
 - Si le prix de vente est supérieur à la juste valeur, la différence est reprise en produits sur la durée du contrat ;
 - Si le prix de vente est inférieur à la juste valeur, le profit ou la perte est immédiatement comptabilisés, sauf s'il s'agit d'une perte qui sera compensée par des loyers inférieurs aux prix du marché, auquel cas elle doit être étalée sur la durée de la location.

6. Principales informations à fournir en annexe :

- **Pour le preneur d'un contrat de location financement :**

- pour chaque catégorie d'actif, la valeur nette comptable à la date de clôture,
- un rapprochement entre le total des paiements minimaux futurs et leur valeur actualisée,
- le total, à la date de clôture, des paiements minimaux futurs et leur valeur actualisée, pour chacune des périodes suivantes : à moins d'un an, à plus d'un an et moins de cinq ans, à plus de cinq ans,
- les loyers conditionnels inclus dans le résultat de l'exercice,
- une présentation des principales clauses des contrats de location.

- **Pour le bailleur d'un contrat de location financement :**

- un rapprochement entre l'investissement brut total dans le contrat de location à la date de clôture et la valeur actualisée des paiements minimaux pour chacune des périodes suivantes : à moins d'un an, à plus d'un an et moins de cinq ans, à plus de cinq ans,
- les produits financiers non-acquis,
- les valeurs résiduelles non-garanties revenant au bailleur,
- la correction de valeur cumulée des paiements minimaux non-recouvrables,
- les loyers conditionnels inclus dans le résultat de l'exercice,
- une présentation des principales clauses des contrats de location.

- **Pour le preneur d'un contrat de location simple :**

- le montant des paiements minimaux futurs à effectuer pour les périodes suivantes : à moins d'un an, à plus d'un an et moins de cinq ans, à plus de cinq ans,
- une présentation des principales clauses des contrats de location.

- **Pour le bailleur d'un contrat de location simple :**

- le montant des loyers minimaux futurs à recevoir pour chacune des périodes suivantes : à moins d'un an, à plus d'un an et moins de cinq ans, à plus de cinq ans,
- le montant total des loyers conditionnels comptabilisés en résultat,
- une présentation des principales clauses des contrats de location.

Chapitre 2

Actifs courants

Les éléments qui, en raison de leur destination ou de leur nature, n'ont pas une vocation à servir de façon durable sont des actifs courants. Les actifs courants comprennent :

- les stocks et encours,
- les créances et emplois assimilés,
- les disponibilités et assimilés.

Section 1.

Les stocks et encours

§ 1. Définition et catégories de stocks.

1. Définition.

Les stocks sont des actifs courants dont la consommation procure des avantages économiques à l'entité. Leur coût représente parfois une part significative du bilan. Il est donc nécessaire de les traduire correctement dans les états financiers en raison de leur impact, qui peut être significatif, sur la situation financière et la mesure des résultats d'une entité à la fin d'un exercice.

Les stocks correspondent à :

- 1) des actifs détenus pour être vendus dans le cours normal de l'activité ;
- 2) actifs en cours de production pour une telle vente ;
- 3) des matières premières ou fournitures devant être consommées dans le processus de production ou de prestation de services.

Les stocks englobent les biens acquis et détenus pour la revente, y compris par exemple les marchandises achetées par un détaillant et détenues pour la revente, ou les terrains ou autres biens immobiliers détenus pour la revente. Ils englobent également les produits finis ou les travaux en cours produits par l'entité ainsi que les matières premières et fournitures en attente d'utilisation dans le processus de production.

Dans le cas d'un prestataire de services, les stocks incluent le coût du service pour lequel l'entité n'a pas encore comptabilisé les produits correspondants.

Le classement d'un actif en stocks (actifs courants) ou en immobilisations (actifs non courants) s'effectue non pas sur la base de la nature de l'actif, mais en fonction de sa destination ou de son usage dans le cadre de l'activité de l'entité.

2. Catégories de stocks

Les catégories de stocks sont classées selon leur nature par le Système comptable financier telles qu'indiquées au § 2 ci-dessous.

Les stocks ne sont comptabilisés que lorsque l'entreprise en a le contrôle ; en conséquence, ils ne comprennent pas, entre autres :

- les produits vendus, non encore livrés, dans la mesure où le transfert de propriété a eu lieu et que l'entreprise n'a plus le contrôle sur les stocks en question. C'est le cas, lorsque l'entreprise a reçu un bon de commande ferme et que le produit a été fabriqué spécifiquement pour satisfaire cette commande ;
- les produits livrés, non encore facturés, qui doivent être enregistrés en charges

dont le produit est constaté au compte 418 « clients-produits non encore facturés » en contrepartie de la vente ;

- les biens qui sont la propriété des tiers, mais qui sont en dépôt au niveau de l'entreprise.

Les stocks comprennent :

- les marchandises que l'entreprise achète pour les revendre en l'état ;
- les matières premières et fournitures qui correspondent à des éléments et substances destinés à entrer dans la composition des produits traités ou fabriqués ;
- les autres approvisionnements constitués par les matières et fournitures consommables au premier usage relatifs à des éléments et substances qui n'entrent pas dans la composition des produits fabriqués et qui concourent au fonctionnement et/ou à l'exploitation d'une activité ;
- les en-cours à travers un processus de production de biens sous forme de produits, de travaux, d'études ou de prestations de services ;
- les produits intermédiaires qui ont atteint un stade d'achèvement mais destinés à entrer dans une nouvelle phase de transformation ;
- les produits finis qui ont atteint le stade final du processus de production ;
- les produits résiduels constitués par les déchets et rebuts de fabrication ;
- les pièces détachées ainsi que celles récupérées des installations et des matériels démontés à la suite de la mise hors service de certaines immobilisations, pour être réutilisées dans de nouvelles installations ou équipements ou pour être destinées à la vente ;
- les stocks qui sont contrôlés par l'entreprise mais qui ne sont pas détenus physiquement (en voie d'acheminement ou qui ont été mis en dépôt ou en consignation) à la clôture de l'exercice.

3. Quelques cas particuliers

a) Cas des stocks acquis ou vendus avec réserve de propriété

Les stocks acquis avec réserve de propriété doivent figurer dans les stocks de l'entreprise. Par exemple, lorsqu'il est expressément mentionné, dans le cas d'une vente à crédit, que le transfert de propriété a lieu lorsque le prix a été intégralement payé (art. 363 du code civil), le stock doit être enregistré en comptabilité à la date de réception physique des biens sans attendre le paiement (transfert de propriété). Cet enregistrement est à constater dans un sous-compte spécifique. Il est précisé que la perte de valeur éventuellement constatée entre le moment de la livraison et celui du transfert de propriété est constatée par l'acquéreur. Les stocks vendus avec clause de réserve de propriété ne doivent pas figurer dans les stocks de l'entreprise. Dans cette situation la sortie de stock se fera au moment de la livraison au client, même si le transfert de propriété aura lieu ultérieurement. En cas de retour, la vente est annulée et l'entrée en stock est constatée avec éventuellement une perte de valeur.

b) Cas des stocks provenant des contrats à long terme (Voir chapitre correspondant dans ce manuel).

c) Cas des emballages

On distingue généralement :

- Les emballages récupérables qui sont enregistrés au bilan dans les actifs non courants dans une subdivision du compte 218 « Autres immobilisations » ;
- Les emballages perdus (cartons, plastique, pochette, boîte métallique, bouteille non restituable, etc...) classés parmi les actifs courants et enregistrés dans une subdivision du compte 326 « emballages ».

§ 2 Typologie et critères distinctifs des stocks

1. Classement des stocks

Selon le Système Comptable Financier, deux critères de classement sont généralement retenus dans le cadre de la nomenclature des comptes de stocks :

- ⇒ l'ordre chronologique du cycle de production (approvisionnement, en cours de production, production stockée, marchandises revendues en l'état) ;
- ⇒ la nature de l'actif stocké, qui fait l'objet d'une ventilation au sein de chaque entité en fonction des besoins internes de gestion.

Au niveau comptable, on retiendra la distinction suivante :

- les marchandises achetées en vue d'être revendues en l'état (compte 30)
- les matières premières et fournitures (compte 31) achetées pour être transformées et entrant dans la composition des produits traités ou fabriqués ;
- les autres approvisionnements (compte 32), dont les matières consommables (321), les fournitures consommables (compte 322) et les emballages (compte 326) qui sont les substances et objets qui concourent au traitement, à la fabrication ou à l'exploitation sans entrer dans la composition des produits traités ou fabriqués ;
- les encours de production de biens (compte 33) ;
- les encours de production de services (compte 34) ;
- les produits fabriqués par l'entité (compte 35) dont : produits intermédiaires (compte 351), produits finis (compte 355), produits résiduels ou matières de récupération (compte 358) ;
- les stocks provenant d'immobilisations retirées de l'exploitation (compte 36) qui comprennent les éléments démontés ou récupérés des immobilisations corporelles (ce compte de stock est débité par le crédit du compte d'immobilisation concerné) ;
- les stocks contrôlés par l'entité mais non détenus physiquement à la clôture de l'exercice : stocks en dépôt ou en consignation, stocks en cours de route (compte 37).

2. Distinction entre stocks et immobilisations

Les biens sont affectés aux immobilisations s'ils sont destinés à servir de façon durable à l'activité de l'entreprise ou classés en stocks s'ils sont destinés à entrer (ou qui sont déjà entrés) dans le processus de vente ou de production de l'entreprise. En référence au Système Comptable Financier (point 121.1 de l'arrêté du 26 juillet 2008), un actif est inscrit en immobilisations lorsque sa durée d'utilisation par l'entité est censée être supérieure à la durée d'un exercice.

Le critère distinctif fondamental pour reconnaître un élément de stock est sa destination et son utilisation par rapport à l'activité courante de l'entreprise plutôt que sa nature. Ainsi, un même élément de stock reconnu comme tel dans une entreprise peut être traité différemment dans une autre entreprise.

Exemple :

Un immeuble construit par une entreprise de promotion immobilière et destiné à la vente, est traité comme élément de stocks alors qu'il est traité en tant qu'immobilisation par l'entreprise qui l'a acheté pour y abriter ses services.

- C'est le cas des terrains qui sont des immobilisations d'ordinaire, mais des stocks dans une Agence Foncière Locale ou une entreprise de promotion immobilière ;
- Une entreprise qui commercialise du mobilier de bureau a dans ses stocks des bureaux destinés à la vente et peut utiliser pour son fonctionnement des bureaux identiques et qui seront classés en immobilisations ;
- Un équipement industriel mis en exposition ou destiné pour les démonstrations figure dans les stocks s'il est gardé dans l'entreprise moins de douze mois ; il doit figurer en

- actif non courant dans le cas où il est immobilisé plus longuement ;
- Un outillage classé en stocks et donné en location sur une période inférieure à un an reste maintenu en stocks. Dans le cas d'une location sur une durée supérieure se rapprochant de sa durée d'utilité, il est transféré en immobilisations.

Le fait qu'un élément d'actif immobilisé, amortissable ou non, soit retiré du service actif pour être vendu n'implique pas qu'il doit être classé dans les stocks, dans la mesure où le but de sa détention initiale par l'entreprise est de l'utiliser de façon durable et que sa cession soit faite en tant que bien. Il donne, par contre, naissance à un reclassement en stocks s'il est démonté en pièces pour être réutilisé ou vendu.

3. Distinction marchandises - produits finis

La distinction entre marchandises et produits finis est essentielle pour leur comptabilisation.

D'une manière générale, les marchandises sont des biens achetés et destinés à la revente en l'état tandis que les produits finis sont des biens issus d'un processus de production.

En fait, les marchandises peuvent être transformées en produits finis dès lors que l'entité leur apporte des modifications et ce, quel qu'en soit le coût. Ce dernier est ajouté au coût d'acquisition pour la valorisation du produit fini qui en résulte. Les frais de conditionnement en font partie.

Toutefois les marchandises ne sont pas considérées comme des produits finis dans le cas où elles auraient subi des frais liés à la réception et au contrôle, à leur stockage et à leur adaptation au besoin du client.

4. Les pièces de rechange et le matériel d'entretien

Les pièces de rechange, le petit outillage et les fournitures d'entretien achetés sont généralement enregistrés en comptabilité comme :

- Stocks s'ils transitent par les magasins (achats stockés)
- Consommations s'ils sont acheminés directement vers les lieux de consommation (achats non stockés).

En effet, les pièces de rechange, le petit outillage et les fournitures d'entretien, acquis et stockés dans les magasins pour une utilisation ultérieure, sont en général enregistrés dans le compte « 32- Autres approvisionnements ».

Par contre, les éléments acquis et non stockés (ne transitant pas à titre exceptionnel par les magasins) sont considérés comme consommés et enregistrés directement en charges au compte 607 « Achats non stockés ». Il en est de même des éléments non stockables (cas de l'électricité, eau, gaz ...).

Cependant, les pièces de rechange et les matériels d'entretien (spécifiques, de sécurité ou acquis dans le cadre d'une révision planifiée) de valeur significative, que l'entité compte utiliser pendant plus de 12 mois, sont enregistrés comme immobilisations corporelles lorsqu'elles sont destinées à être utilisées pour remplacer des composants retirés de l'exploitation. Ainsi, ces pièces de rechange et matériels d'entretien immobilisables peuvent être identifiés comme :

- des composants : ils sont comptabilisés comme des immobilisations distinctes s'ils ont des durées d'utilité différentes ou s'ils procurent des avantages économiques selon un rythme différent. Ils sont amortis sur leurs durées d'utilité respectives conformément aux dispositions générales du Système Comptable Financier en matière d'amortissement et de remplacement ;
- des pièces de rechange ou des matériels spécifiques à une immobilisation corporelle : ces actifs sont enregistrés en tant qu'immobilisations si l'entité compte les utiliser sur plus d'un exercice. Ils sont amortis dès leur acquisition sur la durée d'utilité de l'immobilisation concernée ;

- des pièces de rechange de matériels liés à l'environnement et à la sécurité accompagnant une immobilisation corporelle et ce, en référence à une obligation légale ou réglementaire, une norme régissant l'activité et/ou une exigence ou recommandation du constructeur utile pour le bon fonctionnement de l'immobilisation corporelle : ces actifs sont enregistrés comme immobilisations corporelles s'ils permettent à l'entité d'augmenter les avantages économiques futurs d'autres actifs par rapport à ceux qu'elle aurait pu obtenir s'ils n'avaient pas été acquis. Ils sont amortis dès leur acquisition sur leur durée d'utilité ou à défaut sur celle de l'immobilisation corporelle ;
- des pièces de rechange faisant partie du coût global d'une révision générale programmée : elles sont amorties dès leur acquisition sur la durée séparant deux révisions successives ;
- des pièces de rechange ou matériels destinés à faire face à des risques d'incident (casses, pannes) pouvant survenir sur les composants qui seront remplacés en cas d'incident par les pièces de rechange constituées en réserve : grâce à la disponibilité de ces pièces de rechange et matériels, qualifiés de "sécurité", l'entité peut bénéficier en permanence des avantages économiques tirés des immobilisations auxquelles ces pièces de sécurité sont rattachées. En conséquence, une pièce de sécurité (ou de réserve) est amortie dès son acquisition sur la durée d'utilité de l'immobilisation à laquelle elle est rattachée et elle fait l'objet de tests de dépréciation. La base d'amortissement au moment du remplacement est constituée par la valeur comptable nette des dotations aux amortissements et des dotations aux pertes de valeur.

S'il s'agit d'une pièce spécifique à une immobilisation qui est en fin de vie et qui va être retirée définitivement de l'exploitation, la valeur comptable de la pièce de rechange spécifique, diminuée des pertes de valeur éventuellement constatées, est passée en charges.

5. Les pièces provenant d'immobilisations démontées

Les pièces et éléments qui proviennent d'un équipement ou d'une installation démonté et qui sont destinés à être utilisés ou vendus, sont classés en stocks après leur décomptabilisation de l'actif immobilisé. Le compte 36 « stocks provenant d'immobilisations » sera débité en contrepartie du compte d'immobilisations concerné. Si l'immobilisation concernée est complètement amortie, les pièces et éléments seront valorisés, à leur date d'entrée, à leur juste valeur.

§ 3 Évaluation des stocks à l'entrée dans le patrimoine

Le Système Comptable Financier définit les coûts des stocks comme étant ceux encourus pour les amener à l'endroit et dans l'état où ils se trouvent. Ils comprennent :

- le coût d'acquisition,
- le coût de transformation,
- le coût de production.

1. Coût d'acquisition

Le coût d'acquisition des stocks comprend le prix d'achat résultant de l'accord des parties à la date de la transaction, les droits de douane à l'importation et taxes non récupérables par l'entreprise, ainsi que les frais de transport, d'assurances liés au transport et autres coûts directement liés à l'acquisition des éléments achetés (frais de transport par l'entité et frais de réception dédiés : déchargement, manutention).

Toutes les réductions commerciales (rabais, remises, escomptes de règlement et autres éléments similaires) ne sont pas comprises dans le coût d'acquisition. Ainsi, les escomptes de règlement ne sont pas des éléments constitutifs du coût d'acquisition des stocks. Toutefois, les escomptes de règlement ne sont pas déduits du coût d'acquisition des stocks lorsqu'ils sont accordés hors facture, ils sont comptabilisés en tant que frais financiers dans le cas d'une vente et en produits financiers dans le cas d'un achat.

Exemple :

Une entreprise a acquis de l'étranger des marchandises aux conditions suivantes :

Prix d'achat : 700 DA HT ; droits de douanes, taxes et redevances pour 400 DA ; fret, assurances et autres frais de transport pour 20 DA HT ; rabais sur achat 100 DA.

Constatez la facture d'acquisition uniquement.

Comptes	Libellé	Montant
380x	Achats de marchandises stockées	600
380x	Achats de marchandises stockées Fret assurances et autres transports	20
401x	Fournisseurs de stocks et services	23,4
4456	TVA déductible	102

Dans l'hypothèse où les marchandises n'ont pas été réceptionnées en fin d'exercice, le compte 380x « Achats de marchandises stockées » sera soldé en contrepartie du compte 370 « stocks de marchandises à l'étranger » dès lors que l'entité est propriétaire de la marchandise ou en a le contrôle.

Exemple :

Facture d'un fournisseur de la Sté A :

Quantité : 200 articles, Prix unitaire : 50 DA, Remise 5%, Frais de transport : 1500 DA

Taxe intérieure de consommations (TIC) : 200, Taux de TVA 17%, Escompte 2% sur le montant à payer.

Quel est le coût d'acquisition de l'article ?

Le coût global d'acquisition des 200 articles est décomposé comme suit :

Prix d'achat : 200 x 50	10 000
Remise obtenue à déduire (10000 x 5%)	-500
Frais de transport	1 500
Taxe non récupérable à intégrer au coût	200
Total	11 200
Escompte de règlement à déduire (11200 x 2%)	- 224
Coût total d'acquisition	10 976
Coût unitaire 10976 / 200	54,88

2-Coût de transformation

Le coût de transformation comprend les charges de personnel, les charges variables ou fixes attribuables à la transformation, les frais généraux et les frais administratifs directement imputables aux stocks et, éventuellement, les frais financiers (si l'entité a opté pour leur intégration dans les coûts des stocks produits). Il correspond aux charges directes et indirectes encourues pour transformer les matières premières en actifs. Le coût de transformation ne contient pas le coût d'acquisition des stocks. Les charges fixes qui pourraient être imputables à une utilisation non optimale de la capacité de production (sous-activité) de l'entité ne sont pas comprises dans le coût de transformation (§ 132.2 de l'arrêté du 26 juillet 2008).

3- Coût de production

Eléments inclus dans le coût de production

Le coût de production des stocks comprend le coût d'acquisition des matières consommées et des services utilisés pour la production et le coût de transformation qui comprend les coûts directs et indirects de production pouvant être raisonnablement rattachés à la production.

Les coûts directs et indirects de production comprennent les coûts de main-d'œuvre directe, de main-d'œuvre indirecte, les amortissements, les coûts d'entretien des bâtiments et équipements industriels et les frais de gestion et d'administration de la production qui sont directement imputables. Ces coûts doivent être analysés pour déterminer la juste part qui peut être considérée comme ayant contribué à amener les stocks à l'endroit et dans l'état où ils se trouvent.

Eléments exclus du coût de production

Les frais généraux et administratifs, qui ne sont pas attribuables ou raisonnablement rattachables, sont exclus du coût de production parce qu'ils ne contribuent pas directement à mettre les stocks à l'endroit et dans l'état où ils se trouvent.

Les frais induits par la sous-activité (utilisation non optimale des capacités de production) ne sont pas inclus dans les coûts de production. Ne font pas également partie du coût de production les charges non incorporables qui sont des charges réelles, donc enregistrées en comptabilité financière, mais non incluses dans les coûts dans un souci de pertinence. Il en est de même des gaspillages avérés (dépassant les normes) et les dépenses inutiles (non liées à la production).

Les frais de stockage ne sont pas inclus dans le coût de transformation sauf si le stockage est un préalable à une future étape de la production. Il en est ainsi pour les productions qui nécessitent des étapes de maturation dans leur cycle de production.

Les frais de commercialisation sont également exclus du coût de production.

Exemple :

Dans l'industrie du meuble, après avoir débité le bois, celui-ci est soumis à un séchage pour obtenir un taux d'humidification généralement admis. Le séchage, qui peut être naturel ou artificiel peut durer entre quelques jours à quelques mois selon le procédé mis en œuvre. En effet, la durée dépend, entre autres, de l'essence du bois et de l'épaisseur des pièces. Cette phase est incontournable pour obtenir une stabilité du produit fini. Les coûts de stockage sont à intégrer dans le coût de production puisque faisant partie du processus de production.

Par contre, les frais de stockage du magasin de produits finis, ou des matières premières sont à exclure du coût de production.

Les frais commerciaux ne sont pas inclus dans le coût de production. Les frais d'assurance des produits finis ne le sont plus également puisque ceux-ci sont achevés, alors que les frais d'assurance couvrant des matières et des encours peuvent être incorporés.

4- Coût d'emprunt

La prise en compte des frais financiers dans le coût d'acquisition ou dans le coût de production des stocks, lorsque ces frais sont liés à des emprunts ayant financé des cycles d'approvisionnement, de stockage ou de production supérieurs à 12 mois, est à considérer conformément aux règles définies dans le chapitre relatif aux coûts d'emprunt dans le cas où l'entité a opté pour leur incorporation aux coûts des actifs éligibles.

5- Coûts standards

Lorsqu'il n'est pas possible de déterminer les coûts des stocks au réel, il est permis d'utiliser les coûts standards (prédéterminés), à condition de s'assurer que ces coûts ne s'écartent pas de la réalité. L'entité doit également assurer un réexamen régulier de ces coûts en mettant en place une

procédure appropriée de révision systématique. Après avoir déterminé l'écart global (qui peut être positif ou négatif) entre les coûts préétablis et les coûts réels constatés, l'entité procède à son analyse afin de le décomposer (écarts sur quantités, écarts sur prix) pour situer de façon précise l'origine et agir en conséquence par la correction des futurs coûts standards à appliquer. L'écart doit être traité en fonction des quantités consommées et des prix utilisés.

6- Cas particuliers

- Valorisation par référence aux prix d'actifs équivalents : "lorsqu'il n'est pas possible de déterminer le coût d'acquisition ou de production par application des règles générales d'évaluation, les stocks sont évalués au coût d'acquisition ou de production d'actifs équivalents constaté ou estimé à la date la plus proche de l'acquisition ou de la production desdits actifs" (§ 123.3 de l'arrêté du 26 juillet 2008) ;

- Valorisation au prix de vente : dans le cas où une évaluation sur la base des coûts entraîne des contraintes excessives ou n'est pas réalisable, les actifs en stock (autres que les approvisionnements) sont évalués à leurs prix de vente à la date de clôture de l'exercice diminué d'un abattement correspondant à la marge pratiquée par l'entité sur chaque catégorie d'actifs et le cas échéant aux frais de distribution (en référence au § 123.4 de l'arrêté du 26 juillet 2008).

Cette méthode est surtout utilisée dans le secteur de la distribution où pour chaque groupe de produits homogènes il est déterminé un pourcentage moyen de marge brute.

Cas des encours de production de services.

⇒ Le coût des encours de production de services comprend :

- les frais de personnel directement engagés pour la réalisation du service,
- les frais généraux s'y rapportant (fournitures, autres charges).

⇒ Le coût des encours de production de services ne comprend pas :

- les frais de vente,
- les frais relatifs au personnel administratif, non directement engagés dans la réalisation du service (ces frais sont comptabilisés en charges),
- les autres frais généraux (non liés directement à la production de services).

Les contrats de service de longue durée (chevauchant sur deux périodes comptables) sont comptabilisés selon la méthode du taux d'avancement.

Cas des Coûts des stocks de produits agricoles

Les produits agricoles récoltés à partir des actifs biologiques sont évalués lors de leur comptabilisation initiale et à chaque date de clôture à leur juste valeur, diminuée des coûts estimés du point de vente au moment de la récolte.

Les frais du point de vente comprennent les commissions aux intermédiaires et aux négociants, les montants prélevés par les agences réglementaires, les foires et les marchés ainsi que les droits et taxes de transfert. Les frais du point de vente excluent le transport et les autres frais nécessaires à la mise des actifs sur le marché.

Une perte ou un profit provenant d'une variation de la juste valeur, diminuée des coûts estimatifs des points de vente, est constaté dans le résultat net de l'exercice au cours duquel il se produit.

Exemple :

Le coût de revient d'une récolte de blé s'élève à 1000 KDA au 30/06/N. Au 31/12/N ; la juste valeur de la récolte est estimée à 1100 KDA. Les coûts au point de vente sont estimés à 200 KDA, au moment de la récolte. Quel est l'impact de la récolte sur le résultat de l'exercice N?

Solution : Il y a un impact négatif de 100 KDA qu'il faut comptabiliser en résultat de la période.

§ 4 Evaluation des stocks en fin de période

Les stocks sont évalués en fin d'exercice conformément au principe de prudence, au plus faible de leur coût et de leur valeur nette de réalisation.

1. Détermination de la valeur nette de réalisation

La valeur nette de réalisation est définie par le § 123-5 du système Comptable Financier comme correspondant au prix de vente estimé après déduction des coûts d'achèvement et de commercialisation.

La valeur du marché, connue à la clôture de l'exercice, constitue généralement une mesure appropriée de la valeur probable de réalisation des éléments de stocks destinés à être vendus (marchandises, produits finis et produits en cours). Toutefois, pour les stocks détenus pour satisfaire des contrats de ventes fermes, le prix spécifié dans le contrat est plus approprié.

Les matières premières et autres fournitures détenues pour être utilisées dans la production des produits finis ne sont pas dépréciées en dessous du coût s'il est attendu que les produits finis dans lesquels elles seront incorporées seront vendus au coût ou au-dessus de celui-ci. Cependant, lorsqu'une baisse du prix des matières premières indique que le coût des produits finis est supérieur à la valeur nette de réalisation, les matières premières sont dépréciées à leur valeur nette de réalisation. Dans de telles circonstances, le coût de remplacement des matières premières peut se révéler être la meilleure mesure disponible de leur valeur nette de réalisation.

Dans le cas où l'entité n'est pas en mesure de déterminer le prix de vente attendu du produit fabriqué, elle doit constater pour la matière première qui le compose la perte de valeur au cas où la valeur nette de réalisation est inférieure à sa valeur comptable.

Une nouvelle évaluation de la valeur nette de réalisation est effectuée lors de chaque période suivante. Lorsque les circonstances, qui justifiaient précédemment de déprécier les stocks en dessous du coût, n'existent plus ou lorsqu'il y a des indications claires d'une augmentation de la valeur nette de réalisation, le montant de la perte de valeur fait l'objet d'une reprise (c'est-à-dire que la reprise est limitée au montant de la perte de valeur initiale) de sorte que la nouvelle valeur comptable est la plus faible du coût et de la valeur nette de réalisation révisée. Tel est le cas par exemple lorsqu'un élément des stocks, qui est comptabilisé à la valeur nette de réalisation parce que son prix de vente a baissé, est encore disponible lors d'une période ultérieure et que son prix de vente a augmenté.

Exemple :

La valeur nette de réalisation d'un produit fini est de 1.000 DA alors que son coût est évalué à 900 DA. Par ailleurs, la valeur nette de réalisation (VNR) de la matière première ayant servi à sa production est de 200 DA pendant que son coût est de 400 DA.

On envisagera la constatation d'une perte de valeur, dans la mesure où des indications permettent d'affirmer que le coût des produits finis est supérieur à la valeur nette de réalisation. Dans ce cas, il sera constaté une perte de valeur par référence au coût de remplacement, c'est-à-dire à la valeur d'acquisition de ces matières observée à la clôture.

L'estimation de la valeur nette de réalisation est faite pour chaque type d'éléments en stocks, ou par éléments autrement regroupés dans la mesure où leur traitement regroupé permet de mieux refléter le résultat de la période. C'est le cas par exemple lorsque la vente des éléments regroupés se fait de manière simultanée.

Lorsque les produits sont subventionnés ou bénéficient d'une compensation à la vente, la valeur de réalisation nette inclut la valeur de la subvention ou de la compensation dans la mesure où :

- une certitude raisonnable de recevoir la subvention ou la compensation est établie,
- et l'entreprise pourra se conformer aux conditions afférentes à cette subvention ou compensation.

L'évaluation des stocks à leur valeur nette de réalisation permet d'aboutir éventuellement à la constatation d'une perte de valeur sur les stocks détenus par l'entreprise en charges de l'exercice.

Les pertes éventuelles sur les engagements fermes d'achat d'éléments stockables doivent être également déterminées et constatées en charges de l'exercice dans la mesure où les contrats de vente conclus ou d'autres circonstances indiquent que la vente de ces éléments se fera à des conditions ne permettant pas de couvrir ces pertes.

Exemple :

Le détail des stocks à l'inventaire de la Société SALAM se présente comme suit :

(en KDA) :

Désignation	En-cours de production	Produits finis
Coût	800	850
Prix de vente	1 000	1 100
Coûts nécessaires à l'achèvement	180	-
Frais de commercialisation	50	100

Valorisation de ces stocks à la clôture de l'exercice :

Le stock est évalué sur la base du plus faible des deux montants suivants : coût ou la valeur nette de réalisation.

La valeur nette de réalisation est égale :

- au prix de vente estimé dans le cadre normal de l'activité.
- diminué des coûts estimés pour l'achèvement du stock et des coûts estimés nécessaires à la réalisation de la vente.

KDA

	En-cours production	Produits finis
Coût	800	850
Prix de vente (A)	1000	1100
Coûts nécessaires à l'achèvement (B)	180	Non Applicable
Frais de commercialisation (C)	50	100
Valeur nette de réalisation = A-B-C	770	1000

Dans ce cas, les en-cours de production sont valorisés à la valeur nette de réalisation et les produits finis sont valorisés au coût.

2- Pertes de valeur sur stocks

Lors de leur constitution les pertes de valeur sont créditées aux comptes 39 « pertes de valeur sur stocks et encours » à subdiviser par nature d'éléments en stocks (pertes de valeur sur stocks de marchandises, pertes de valeur sur stocks de matières premières, pertes de valeur sur autres approvisionnements, pertes de valeur sur en-cours de production, pertes de valeur sur produits finis) en contrepartie des comptes de dotations concernées.

Le compte « pertes de valeur » relatif à chaque nature d'éléments en stocks est réajusté à la fin de chaque exercice, soit par une dotation complémentaire, soit par une reprise en utilisant un compte de produit symétrique, lorsque la perte est devenue en tout ou partie sans objet.

Les soldes de ces comptes de pertes de valeur sont, dans tous les cas, imputés en diminution du montant des stocks concernés lors de leur sortie de l'actif.

Les pertes de valeur figurent au bilan en tant qu'actifs soustractifs pour faire apparaître le montant net des stocks.

Exemples :

- La valeur nette de réalisation d'un en-cours de production de biens est évaluée à 760 KDA alors que sa valeur figure en comptabilité pour 800 KDA. En vertu du principe de prudence selon lequel un actif ne doit pas être surévalué, il y a lieu de constater une perte de valeur

$$800 - 760 = 40 \text{ KDA.}$$

- Par contre, une perte de valeur de 200 KDA constatée en N-1 sur un stock de produits finis, qui devient en totalité sans objet, doit être reprise en produits.

D	C	31/12/ N	Débit	Crédit
685	393	Dotations aux amortissements, provisions et pertes de valeurs, actifs courants Pertes de valeur sur encours de production de biens	40	40
395	785x	Pertes de valeur sur stocks de produits finis Reprises d'exploitation sur pertes de valeur et provisions actifs courants	200	200

3 - L'imputation rationnelle des charges fixes

Lorsque le niveau réel de production est inférieur à la capacité normale de production, les frais généraux fixes de production, tels que les charges d'amortissement des bâtiments et équipements industriels et les frais de gestion et d'administration de la production, sont imputés au coût de production à hauteur du niveau réel de production par rapport à la capacité normale de production. Le coût induit par la sous-activité est exclu du coût de production.

Le montant des frais généraux fixes imputés à chaque unité produite n'est pas augmenté par suite d'une baisse de production ou d'une capacité inutilisée. En revanche, dans des périodes de production anormalement élevée, le montant des frais généraux fixes imputés à chaque unité produite est diminué de façon à ce que les stocks ne soient pas évalués au dessus de leur coût.

Exemple :

Une entité dont la capacité de production normale est de 100 000 unités, présente les données suivantes :

	N	N + 1	N + 2
Capacité de production normale	100 000	100 000	100 000
Quantité produite	100 000	80 000	130 000
Coût variable unitaire	12	12	12
Charges fixes incorporables	100 000	100 000	100 000
Coef. d'imputation rationnelle	$100\ 000 / 100\ 000 = 1$	$80\ 000 / 100\ 000 = 0,80$	$130\ 000 / 100\ 000 = 1,3$

Le coût de production unitaire sera de :

	N	N+1	N+2
Coût variable	12	12	12
Coût fixe unitaire	$100\ 000 \times 1 = 100\ 000$ $100\ 000 / 100\ 000 = 1$	$100\ 000 \times 0,80 = 80\ 000$ $80\ 000 / 80\ 000 = 1$	$100\ 000 \times 1,3 = 130\ 000$ $130\ 000 / 130\ 000 = 1$
Coût de production unitaire	13	13	13

Ainsi, avec la méthode de l'imputation rationnelle, on exclut la sous-activité, c'est-à-dire qu'on élimine du coût de production unitaire, la part des charges incorporables fixes non imputables du

fait du niveau de production lorsqu'il est inférieur à la normale. Par contre, lorsque le niveau de production réel est supérieur à la normale, les charges fixes incorporables sont imputées à hauteur du niveau de production réel, afin de ne pas surévaluer les coûts.

Il est précisé que la capacité normale est à distinguer de la capacité nominale. La capacité nominale est la capacité telle que spécifiée par le fournisseur de l'équipement dans le cadre d'un fonctionnement de l'outil de production dans des conditions idéales. Tandis que la capacité normale est la capacité de production qui tient compte des arrêts programmés et servitudes inévitables (temps de congés, d'arrêts de travail pour les rotations d'équipes, de réparations statistiquement normales telles que les entretiens planifiés, petites pannes, réglages ...). La détermination de la capacité normale est spécifique à chaque entreprise et dépend du secteur d'activité. Elle est exprimée en heures ou unités physiques.

4. Les produits résiduels

Les déchets et sous produits sont évalués à leur valeur de réalisation nette ; cette valeur est déduite du coût de production du produit principal.

A côté du produit principal, certaines productions génèrent des déchets (blouses de carde, sciure, copaux, scories...) et des rebuts (pièces cassées, éléments non conformes...). Ces éléments ont généralement des valeurs d'où la nécessité de les prendre en compte dans le calcul des coûts de production selon les règles ci-après :

- Déchets ou rebuts vendables : la valeur nette de réalisation est soustraite du coût de production du produit principal ;
- Déchets ou rebuts recyclables dans le processus de production : ils sont évalués au prix du marché ou à un prix forfaitaire. La valeur retenue est d'une part soustraite du coût de production du produit fini dont ils proviennent et d'autre part, ajoutée au coût de production du produit fini pour lequel ils sont réutilisés ;
- Déchets ou rebuts inutilisables : Ils n'ont pas de valeur d'échange, mais les frais engagés pour leur élimination sont à incorporer aux coûts de production des produits finis.

Un sous-produit est un produit secondaire obtenu à l'occasion de la fabrication d'un produit principal. Par exemple, le son qui est une issue de meunerie se distingue du déchet proprement dit dans la mesure où il est significatif (en général 20% environ en fonction du taux de trituration). Son prix est déterminé à partir du coût de production qui est soustrait du coût de production du produit noble (la semoule ou la farine). Dans l'hypothèse où ce sous produit nécessite un traitement complémentaire avant d'être vendu, le coût de ce traitement est ajouté au coût de production de ce sous-produit.

§ 6 Techniques de valorisation des stocks

- **Eléments de stocks identifiables ou non interchangeables :**

Les éléments de stocks qui ne sont pas ordinairement fongibles et les produits fabriqués et services affectés à des projets spécifiques font l'objet d'une identification spécifique de leurs coûts individuels déterminés article par article ou catégorie par catégorie. Dans ce cas, c'est la méthode du coût individuel qui est pratiquée et qui conduit à déterminer les coûts spécifiques imputables aux éléments ou catégories d'éléments existant en stocks..

- **Eléments de stocks interchangeables ou fongibles :**

Le coût des éléments de stocks interchangeables doit être déterminé en utilisant la méthode du coût moyen pondéré ou la méthode du premier entré, premier sorti, selon celle qui permet le meilleur rattachement des charges aux produits et celle qui permet une meilleure traduction des flux physiques.

1- Coût moyen pondéré

La méthode du coût moyen pondéré conduit à déterminer le coût des stocks comme étant la moyenne pondérée du coût des éléments existants en début de période et du coût des éléments achetés ou produits au cours de la période. Le coût moyen pondéré est normalement calculé à chaque nouvelle entrée. Il peut être calculé une seule fois en fin d'exercice ou périodiquement en cours d'année, selon les conditions particulières de l'entreprise mais il est souvent utilisé la méthode du coût moyen après chaque entrée.

Exemple :

Au début du mois de juin, dans une entreprise, le stock de matières premières est de 10 tonnes avec un coût unitaire de 410,70 DA.

Au cours du mois de juin, il a été acheté :

Le 5 juin, 30 tonnes au prix d'achat de 360 DA la tonne ;

Le 10 juin, 40 tonnes au prix d'achat de 350 DA la tonne ;

Le 12 juin, 19 tonnes au prix d'achat de 370 DA la tonne.

Il a été consommé, durant ce mois, 90 tonnes, ainsi ventilées :

Le 6 juin, 14 tonnes ;

Le 20 juin, 76 tonnes.

Les charges d'approvisionnement sont égales à 10 DA par tonne achetée.

L'inventaire physique établi fin juin a fait ressortir un stock final réel égal à 8 tonnes.

Question : en utilisant la méthode du C.U.M.P de la période, présenter le compte de stock pour le mois de juin.

⇒ Coût unitaire moyen pondéré de la période (mois) : $35\ 937 / 99 = 363\ \text{DA}$

	Quantité	Prix unitaire	Total
Stock initial	10	410,70	4 107,00
Entrées : 5 juin	30	360,00	10 800,00
Entrées : 10 juin	40	350,00	14 000,00
Entrées : 12 juin	19	370,00	7 030,00
Total des entrées du mois	89	-	31 830,00
Disponible	99	363,00	35 937,00
Sorties	90	363,00	32 670,00
Stock final théorique (S.F.T)	9	363,00	3 267,00
Différence d'inventaire	-1	363,00	- 363,00
Stock final réel (S.F.R)	8	363,00	2 904,00

⇒ En utilisant le coût moyen pondéré après chaque entrée, on obtient :

Dates	Libellé	Entrées			Sorties			Stocks		
		Q	P.U	Total	Q	P.U	Total	Q	P.U	Total
1/06/N	Stock initial	-	-	-	-	-	-	10	410,70	4 107,00
5/06/N	Entrée	30	360	10 800	-	-	-	40	372,68	14 907,00
6/06/N	Sorties				14	372,68	5 217,45	26	372,68	9 689,55
10/06/N	Entrées	40	350	14 000	-	-	-	66	325,43	23 689,55
12/06/N	Entrées	19	370	7 030				85	361,41	30 719,55
20/06/N	Sorties	-	-	-	76	361,41	27 466,89	9	361,41	3 252,56
30/06/N	Différence inventaire				1	361,41	361,41	8	361,41	2 891,25

2- Premier entré, premier sorti

La méthode du premier entré, premier sorti (P.E.P.S), conduit à affecter aux éléments de stocks vendus ou consommés le coût des plus anciens éléments en stock. Par conséquent, le coût des stocks à la clôture de l'exercice correspond à celui des plus récents articles achetés ou produits.

Exemple :

On relève dans une entité les données suivantes concernant le stock de matières premières

- Stock au 1er février => 40 unités à 250 DA l'une.

- Entrées du mois :

le 10 : 30 unités à 260 DA l'une,

le 15 : 60 unités à 245 DA l'une,

le 28 : 20 unités à 265 DA l'une.

- Sorties du mois :

le 05 : 20 unités,

le 12 : 30 unités,

le 16 : 40 unités,

le 29 : 50 unités.

Valoriser les sorties du mois selon la méthode P.E.P.S.

Dates	Libellé	Entrées			Sorties			Stocks		
		Q	P.U	T	Q	P.U	T	Q	P.U	T
1/02/N	St initial	-	-	-	-	-	-	40	250	10 000
5/02/N	Sorties	-	-	-	20	250	5 000	20	250	5 000
								20	-	5 000
10/02/N	Entrées	30	260	7 800	-	-	-	20	250	5 000
								30	260	7 800
								50	-	12 800
12/02/N	Sorties	-	-	-	20	250	5 000	20	260	5 200
					10	260	2 600			
					30	-	7 600	20	-	5 200
15/02/N	Entrées	60	245	14 700	-	-	-	20	260	5 200
								60	245	14 700
								80	-	19900
16/02/N	Sorties	-	-	-	20	260	5 200	40	245	9 800
					20	245	4 900			
					40	-	10 100	40	-	9 800
28/02/N	Entrées	20	265	5 300	-	-	-	40	245	9 800
								20	265	5 300
								60	-	15 100
29/02/N	Sorties	-	-	-	40	245	9 800	10	265	2 650
					10	265	2 650			
					50	-	12 450	10	-	2 650

§ 7 Méthodes de comptabilisation des mouvements de stocks et encours

Il existe deux méthodes pour comptabiliser les flux d'entrées et les flux de sorties des stocks : la méthode de l'inventaire permanent et la méthode de l'inventaire intermittent.

Dans la méthode de l'inventaire intermittent, tous les achats sont enregistrés et les stocks sont déterminés de manière extracomptable à la date de l'arrêté de la situation comptable et portés dans les comptes de bilan et de résultat. Les consommations sont déterminées selon la formule :
 $\text{consommations} = \text{stock initial} + \text{achats} - \text{stock final}$.

Dans la méthode de l'inventaire permanent, les produits achetés ou fabriqués sont portés dans les comptes de stocks concernés au moment de leur acquisition, de production et de consommation. Leurs sorties pour les besoins de fonctionnement, de production ou de vente constituent des charges de l'exercice (consommations d'actifs) et sont portées, de ce fait, dans le compte de résultats.

La comptabilisation des flux d'entrées et de sorties des stocks par la méthode de l'inventaire permanent est plus appropriée dans la mesure où elle permet d'établir une correspondance directe entre les coûts des stocks vendus et les revenus y afférents. Elle permet également un suivi comptable des stocks et favorise l'arrêté rapide des situations comptables périodiques.

Quelle que soit la méthode de comptabilisation retenue pour la comptabilisation des mouvements de stocks, ceux-ci doivent faire l'objet d'un inventaire physique au moins une fois par an (cf. Partie 3 du présent manuel relative aux travaux de fin d'exercice).

Le choix de la méthode de suivi en comptabilité des stocks (méthode de l'inventaire permanent ou méthode de l'inventaire intermittent) relève d'une décision de gestion.

1. Comptabilisation dans le cadre de l'inventaire intermittent

a- Enregistrement des approvisionnements et marchandises consommés

Au cours de la période :

Le compte 38 « achats stockés » est débité du montant des achats et des frais accessoires d'achat par le crédit d'un compte de fournisseurs ou d'un compte de trésorerie. En fonction des besoins d'information et de gestion, il est subdivisé selon le même schéma que les comptes de stocks et d'achats consommés.

En cours de période, aucune écriture spécifique n'est enregistrée en classe 3 (les éléments nécessaires à la production sont enregistrés dans les comptes de charges par nature).

A la clôture de la période.

Après avoir procédé à un inventaire extracomptable, il convient de :

- Procéder à l'annulation des stocks existant en début de période : créditer les comptes de stocks 30 « marchandises », 31 « matières premières et fournitures » et 32 « autres approvisionnements » par le débit des comptes 60 correspondants (comptes achats consommés) ;
- Solder les comptes 38 « achats stockés » par le débit des comptes 60 « achats consommés » ;
- Constater les stocks de fin de période : débits des comptes de stocks (30, 31 et 32) par le crédit des comptes 60 correspondants.

b- Enregistrement des produits fabriqués ou en cours de fabrication

Au cours de la période :

Au cours de l'exercice, aucune écriture spécifique n'est enregistrée en classe 3 « comptes de stocks et encours ». Les éléments nécessaires à la production sont enregistrés dans les comptes de charges par nature.

A la clôture de la période.

Enregistrement, sur la base de l'inventaire extracomptable, des produits fabriqués ou en cours de fabrication, et procéder plus précisément à :

- l'annulation du stock de début de période : crédit des comptes 33 « en cours de production de biens », 34 « encours de production de services » et 35 « stocks de produits » par le débit des comptes 72 « production stockée ou déstockée » correspondants.
- la constatation du stock de fin de période par le débit des comptes de stocks (33, 34 et 35) et le crédit des comptes 72 correspondants.

Exemple :

Comptes	Rubriques	Valeur début d'exercice	Valeur fin d'exercice
30x	Marchandises	190 000 DA	140 000 DA
31x	Matières premières	120 000 DA	210 000 DA
326x	Emballages	30 000 DA	25 000 DA
355x	Produits finis	20 000 DA	85 000 DA

Au cours de l'année, il a été procédé aux trois opérations d'achats suivantes :

- Achat de 250 000 DA de marchandises ;
- Achat de 30 000 DA de matières ;
- Achat de 600 000 DA d'emballages.

⇒ Annulation du stock initial

N° du compte	Libellé	Montant
6030x	Variation de stocks marchandises	190 000
6032x	Variation de stocks autres approvisionnements	30 000
	30x Stocks de marchandises	190 000
	326x Stocks d'emballages	30 000

⇒ Au cours de l'année, les 3 achats cités ci-dessus ont été enregistrés par le débit du compte 38 et le crédit du compte fournisseur ou de trésorerie. En fin de période, il convient de solder les comptes 38 « Achats stockés » constatés au cours de l'exercice, en contrepartie des comptes 60 « achats consommés ».

N° du compte	Libellé	Montant
600x*	Achats de marchandises vendues	250 000
6026x	Autres approvisionnement ou emballages	600 000
	381x Achats stockés de matières premières	300 000

⇒ Constatation du stock final

N° du compte	Libellé	Montant
30x	Stocks de marchandises	140 000
326x	Stocks d'emballages	25 000
	6030x Variation de stocks de marchandises	140 000
	60326x Variation de stocks d'emballages	25 000

2. Comptabilisation dans le cadre de l'inventaire permanent

Par la méthode de l'inventaire permanent, les entrées et les sorties de stocks sont enregistrées au fur et à mesure des mouvements qui interviennent en cours de période, permettant de disposer de situations périodiques. Cette méthode permet également une gestion des stocks et un arrêté en fin d'année plus simple. Les éléments stockés sont rectifiés en fonction des données de l'inventaire. Les écarts sont identifiés et les coûts des stocks vendus permettent de renseigner sur les marges réelles.

Le compte de stock donne ainsi le montant du stock réel après chaque mouvement.

a - comptabilisation des approvisionnements et des marchandises consommées

Au cours de la période :

Les comptes 38 « achats stockés » sont débités du montant des achats et des frais accessoires d'achat par le crédit d'un compte de fournisseurs ou d'un compte de trésorerie, comme dans le cadre d'un inventaire intermittent.

Les entrées de stocks sont constatées au fur et à mesure des réceptions au niveau des magasins, en soldant le compte 38 « achats stockés » par le crédit des comptes de stocks correspondants.

Les sorties sont transcrites également en comptabilité en contrepartie des comptes de consommations appropriés.

En fin de période :

Après analyse, les écarts éventuels entre le stock physique évalué de façon extracomptable et le stock figurant au débit des comptes de stocks 30, 31, 32, 35 sont enregistrés afin de porter le montant de ces derniers à la valeur constatée dans l'inventaire physique.

Les écarts justifiés et considérés comme normaux sont constatés en contrepartie des comptes 60 ou 72 ; les autres écarts (négatifs ou positifs) sont enregistrés aux comptes 657 « charges exceptionnelles de gestion courante » ou 757 « produits exceptionnels sur opérations de gestion ».

Exemple :

Une entité a analysé ses écarts de stocks de marchandises de fin d'année et considère que les écarts entre l'inventaire comptable et l'inventaire physique sont justifiés en partie :

- Omission d'enregistrement de certaines pièces comptables d'achats pour 200 KDA (Stock physique > stock comptable).

Par contre, les écarts suivants sont considérés comme anormaux et injustifiés.

- Ecart négatif pour 60 KDA (Stocks physique < stocks comptable) ;
- Ecart positif pour 70 KDA (Stock physique > stock comptable).

N° du compte	Libellé	Montant
30x	Stocks de marchandises	200
657	charges exceptionnelles de gestion courante	60
30	Stocks de marchandises	70

NB : La comptabilisation des écarts de stocks est soumise aux règles définies par les procédures internes de l'entité.

b - Enregistrement des produits fabriqués ou en cours de fabrication

Au cours de la période :

Les comptes de stocks de produits (35) et d'en-cours (33 et 34) sont débités par le crédit des comptes 72 « production stockée ou déstockée » et sont crédités des sorties par le débit de ces mêmes comptes 72.

En fin de période :

Après analyse, les écarts éventuels entre le stock physique, évalué de façon extracomptable, et le stock figurant au débit des comptes 33, 34 ou 35 en comptabilité, sont enregistrés afin de porter le montant de ces derniers à la valeur constatée dans l'inventaire physique. Ces bonis et malis d'inventaire sont généralement enregistrés également en compte 72 « production stockée ou déstockée » pour traiter les erreurs à corriger et dans les comptes de charges et de produits exceptionnels sur opérations de gestion pour les autres écarts (pertes, avaries, ...)

Cette comptabilisation s'opère dans le cadre des procédures internes de l'entité.

3- Comptabilisation des stocks mis en dépôt ou en consignation ou qui sont en voie d'acheminement

Ces stocks font l'objet d'une comptabilisation dans un compte 37 « stocks à l'extérieur en cours de route en dépôt ou en consignation » jusqu'à réception dans les magasins de l'entité ou jusqu'au dénouement de l'opération (en cas de dépôt-vente).

En fin de période, si ce compte n'est pas soldé, un état détaillé des stocks correspondants est établi par l'entité.

En ce qui concerne les stocks en voie d'acheminement, leur enregistrement dans le compte 37 est conditionné par le contrôle de ces stocks par l'entité (stocks sous la responsabilité de l'entité).

Exemple :

Une entité a acquis une matière première auprès d'un fournisseur pour une valeur de 400 DA, mais à la date d'inventaire, ce stock n'est pas encore réceptionné. Au début de l'exercice qui suit, elle reçoit cette matière et l'utilise aussitôt. Le taux de TVA est de 17%.

N° du compte	Libellé	Montant
445x	TVA déductible sur biens et services	68
	Facture d'achat n° du	
371x	Stocks à l'extérieur de matières premières	400
	Stocks à l'extérieur au	
31x	Matières premières	400
	Intégration en stocks	
31x	Matières premières	400

§ 8 Informations à fournir concernant les stocks

L'annexe doit faire apparaître entre autres informations ce qui suit :

- Au titre des règles et méthodes adoptées :
 - La déclaration de conformité ;
 - Les méthodes d'évaluation des stocks ;
 - La méthode de comptabilisation et de suivi retenue (Inventaire permanent ou intermittent) ;
 - Les explications nécessaires lorsque la comparabilité d'une période à une autre est altérée ;
 - Les changements de méthode ou corrections d'erreurs qui ont concerné les stocks, ainsi qu'une indication des retraitements en pro-forma.
- Au titre des informations complémentaires :
 - Les gains et pertes de change qui concernent les achats de stocks ;
 - Les pertes de valeurs et les reprises éventuelles ;
 - La justification des écarts sur stocks et mesures prises à l'égard des causes les ayant engendrés.
- Au titre des informations à caractère général :

Toutes informations d'importance relative touchant les stocks de l'entreprise.

Section 2.

Les comptes de clients et comptes rattachés

§ 1 Norme applicable, champ d'application

1. Norme applicable :

Le Système Comptable Financier a consacré pour les clients et comptes rattachés deux principales normes traitant respectivement :

⇒ Des contrats à long terme :

Le Système Comptable Financier précise qu'il est entendu par « contrat à long terme » celui qui porte sur la réalisation d'un bien, d'un service ou d'un ensemble de biens ou de services dont la réalisation se chevauche au moins sur deux exercices. Il s'agit principalement :

- De la réalisation des travaux de construction de biens immobiliers (construction de bâtiments) ;
- Des travaux de remise en l'état d'actif ou d'environnement (réhabilitation de biens immobiliers ou remise en l'état des espaces liés à l'exploitation de l'entité) ;
- De la réalisation des prestations de services (études de conception et d'élaboration de logiciel, d'organisation, ..).

Pour ces contrats, le Système Comptable Financier préconise, en matière d'enregistrement comptable, la méthode à l'avancement qui consiste à cerner et à imputer à chaque exercice les charges et les produits qui s'y rattachent en vue de la détermination d'un résultat.

⇒ Des opérations effectuées en monnaies étrangères :

Cette norme précise les règles et les conditions à respecter pour enregistrer dans les comptes et en monnaie nationale, les opérations traitées en monnaies étrangères avec les tiers.

En ce qui concerne les créances, les opérations en devises sont converties

- au cours de change à la date d'accord des parties pour les transactions commerciales,
- au cours de change à la date de mise à disposition des monnaies étrangères pour les opérations financières.

Lorsque les créances sont nées et encaissées dans le même exercice, les différences qui sont engendrées par la variation du taux de change sont constatées, selon les cas, dans les comptes de charges financières (pertes de change) ou dans les comptes de produits financiers (gains de change). Les pertes de change sont enregistrées dans la limite de la couverture de change prise éventuellement par l'entité.

2. Champ d'application :

Sont traitées dans ce chapitre l'ensemble des opérations réalisées par une entité avec sa clientèle dans le cadre de son activité et portant sur la vente des biens et des services rattachés au cycle d'exploitation. Sont donc concernés par ce chapitre les comptes de la clientèle et les comptes rattachés.

Par "comptes rattachés" il faut entendre l'ensemble des comptes utilisés pour enregistrer les événements se rapportant aux opérations réalisées avec la clientèle en liaison directe avec l'acte de vente ou de prestation : les flux financiers inhérents à la vente ou à la prestation ou la garantie des opérations de vente ou de prestations. Il s'agit principalement :

- des avances et acomptes reçus des clients,
- des consignations d'emballages reçues des clients,
- des rabais, remises accordés aux clients notamment, hors facture,
- des effets à recevoir ou billets à ordre reçus des clients,
- des retenues de garantie opérées sur les paiements aux clients.

Le compte 41 « Clients et comptes rattachés » est scindé au niveau du Système Comptable Financier, selon la subdivision présentée ci-après, qui peut être modifiée et surtout étendue en l'adaptant aux besoins de gestion de chaque entité :

411 Clients

413 Clients, effets à recevoir

416 Client douteux

417 Créances sur travaux et prestations en cours

418 Clients, produits non encore facturés

419 Clients créditeurs, avances reçues, rabais, remises, ristournes à accorder, et autres avoirs à établir. Les emballages et le matériel consignés aux clients sont également enregistrés dans ce compte « clients créditeurs ».

Ces comptes peuvent être subdivisés à leur tour en respectant la règle du palier par décimale en fonction des besoins de gestion de l'entité.

§ 2 Evaluation à l'entrée au bilan et comptabilisation

1. Evaluation initiale :

Les créances clients et comptes rattachés sont évalués à leur enregistrement initial à la juste valeur convenue entre les parties à la date de la transaction. En pratique, cette valeur est exprimée par les documents contractuels qui lient l'entité à ses clients (contrat – commande – factures).

2. Comptabilisation :

L'opération de ventes est enregistrée dans le compte client au prix de vente toutes taxes comprises (TTC) en contrepartie du crédit des comptes concernés suivant le schéma indiqué ci-après. La base d'enregistrement est le document contractuel formalisé par la facture établie par l'entité et adressée aux clients et dont le double est destiné à la comptabilité. Le Système comptable Financier donne la possibilité pour l'entité de comptabiliser sur la base d'un état récapitulatif des ventes moyennant la conservation sous une sécurité avérée des informations détaillées sur support électronique ou autre.

Le compte 41 « Clients » est :

⇒ débité du montant, TVA récupérable comprise, net des rabais, remises, ristournes et escomptes, des factures de ventes de biens ou de prestations de services fournies dans le cadre du cycle d'exploitation par le crédit :

- de l'une des subdivisions du compte 70x « Ventes de marchandises et de produits fabriqués » ou du compte 70y « Ventes de prestations de services et produits annexes » (montant hors TVA collectée),
- d'une subdivision du compte 419x pour les créances sur le client au titre des emballages et matériels qui lui ont été consignés,
- d'une subdivision du compte 445x au titre de la TVA collectée ;

⇒ crédité par le débit :

- d'un compte de trésorerie lors des règlements reçus des clients,
- de l'une des subdivisions du compte 70 pour le montant des avoirs établis par l'entité lors du retour de marchandises par les clients ou pour le montant des rabais, remises et ristournes accordés (et du compte de TVA concerné),
- du compte 413x « Effets à recevoir » lors de l'acceptation par les clients d'une lettre de change ou de la réception d'un billet à ordre,
- d'une subdivision du compte 419x pour les avances et acomptes reçus sur commandes (pour solde de ces derniers).

Remarque :

Le compte 411 « Clients » peut être subdivisé pour faire apparaître de manière distincte :

- les créances proprement dites et les retenues de garantie,
- les clients en dinar et les clients en devises,
- les clients par catégories.

§ 3 Schémas de comptabilisation**1. Facturation (opération réalisée en dinars)**

Exemple : La facture présente les éléments suivants :

• produits vendus	2 540 000
• TVA 17 %	431 800
• Emballages consignés	240 000
• Montant à payer	3 211 800

411x		Clients (DA)	3 211 800	
	701x	Vente de produits finis		2 540 000
	445x	Etat, TVA collectée		431 800
	419x	Clients, emballages consignés		240 000
		Suivant facture de vente n° du		

2. Traitement des emballages consignés

La subdivision du compte 419x « Clients, emballages et matériels prêtés » est créditée des montants facturés par l'entité à ses clients au titre des consignations d'emballages ou de matériel à rendre par le client, en contrepartie du compte 411x « Clients ».

Il est débité du même montant :

- ♦ par le crédit du compte 411x « Clients », en cas de restitution de l'emballage ;
- ♦ par le crédit des comptes intéressés de la classe 7, dans le cas où l'emballage serait conservé par le client (cessions d'immobilisations ou d'approvisionnements en fonction du mode de comptabilisation retenu pour les emballages par l'entité) ;
- ♦ par le crédit du compte 411x « Clients » et d'une subdivision du compte 708x – « Bonis sur reprises d'emballages consignés », lorsque la reprise est effectuée pour un prix inférieur à celui de la consignation.

Exemple : Le client auquel l'entité a consigné pour 240 000 DA d'emballages décide de :

a) restituer les emballages

419x		Clients, emballages consignés	240 000	
	411x	Clients		240 000
		Restitution emballages		

b) conserver définitivement les emballages : il renonce donc à la récupération de la consignation

419x		Clients, emballages consignés	240 000	
	708x	Produits des activités annexes : ventes emballages*		240 000

* Il s'agit d'emballages gérés en stocks considérés comme une cession d'approvisionnements

Dans le cas où il s'agit d'emballages gérés en immobilisations corporelles, il sera traité comme une sortie d'actif et la plus-value sera le cas échéant enregistrée dans le compte 752 « plus-value sur cessions d'actifs immobilisés non financiers ».

c) restitution des emballages qui sont repris pour 180 000 DA

			Débit	Crédit
419x	411x 708x	Clients, emballages consignés Clients Bonis sur emballages consignés	240 000	180 000 60 000

3- Règlement client (paiement par le client)

Le compte client est soldé pour le montant à payer après déduction de toute avance que le client aurait préalablement versée (l'avance étant comptabilisée au débit d'un compte de liquidités 5x par le crédit du compte 419x « avances reçues des clients »).

Le comptes 411x « clients » est ainsi crédité pour solde par :

- Débit 419x « avances reçues clients (DA) » : (solde avance perçue)
- Débit compte Liquidités 51x « (banque ou caisse) » : (montant net reçu)

			Débit	Crédit
419x 5x	411x	Avances reçues des clients (solde avance) Trésorerie (montant net perçu) Clients Règlement complément et solde du compte avance	X Y	Z

Exemple :

Le client avait versé une avance de 500 000 DA préalablement à la livraison des produits et règle sa dette :

			Débit	Crédit
419x 5x	411x	Avances reçues des clients (solde avance) Trésorerie (montant net perçu) Clients Règlement complément et solde du compte avance	500 000 2 711 800	3 211 800

4- Traitement des effets de commerce

a) Règlement par le client au moyen d'un effet à recevoir ou billet à ordre de moins de 12 mois :

Le client peut convenir dans ses relations avec l'entreprise pour payer sa dette au moyen d'un effet de commerce (effet à recevoir ou billet à ordre). Dans ce cas, le compte 413 « Clients effets à recevoir » est débité par le crédit du compte « Clients » au moment de l'entrée des effets en portefeuille. Ce compte est crédité :

- à l'échéance de l'effet, par le débit d'un compte de trésorerie ;
 - en cas de remise à l'escompte, par le débit du compte 413x « Clients, effets escomptés non échus » et par le débit d'un compte de charges financières pour la partie relative aux intérêts d'escompte.
 - En cas de non-paiement à l'échéance, le montant des effets est ré-imputé au débit du compte 411x « Clients » en contrepartie du compte 413x « Clients effets à recevoir ».
- ⇒ Partant, le compte « client » est crédité pour solde par le débit du compte 413x « Clients, effets à recevoir » (DA) : (solde compte client)

Exemple :

Le client avait versé une avance de 500 000 DA préalablement à la livraison des produits et signe un effet en faveur de l'entreprise :

			Débit	Crédit
419x		Clients créditeurs, avances reçues clients	500 000	
413		Clients, effets à recevoir	2 711 800	
	411x	Clients		3 211 800

⇒ A l'échéance de l'effet, le compte 413x « Clients, effet à recevoir » sera crédité pour solde par le débit d'un compte financier (511 « valeurs à l'encaissement »)

Exemple :

A l'échéance, l'effet à recevoir est remis à la banque pour encaissement :

			Débit	Crédit
511x		Valeurs à l'encaissement	2 711 800	
	413	Clients, effets à recevoir		2 711 800

L'encaissement du montant de l'effet diminué des frais d'encaissement (1 800 DA) est porté en compte bancaire :

			Débit	Crédit
512x		Banque	3 210 000	
668x		Frais d'encaissement	1 800	
	511x	Valeurs à l'encaissement		3 211 800

b) Effets à recevoir escomptés

Afin de disposer de liquidités, l'entreprise détentrice d'un effet de commerce peut l'escompter auprès de sa banque qui lui accorde une avance de trésorerie en attendant l'encaissement de l'effet à l'échéance. Cette opération d'escompte donne lieu à un prélèvement d'une commission par la banque.

Partant, le compte 413x « Clients, effets à recevoir » est crédité par

- Le débit 413x « Effet escomptés non échus », pour le montant net des frais d'escompte ;
- Le débit du compte 668 « Autres charges financières », pour le montant des frais d'escompte.

Exemple :

A l'escompte de l'effet à recevoir, la banque positionne un montant net d'escompte (6 800 DA) dans le compte du client (montant positionné à titre provisoire) :

			Débit	Crédit
413x		Effets escomptés non échus	3 205 000	
668x		Frais d'escompte	6 800	
	413x	Clients, effets à recevoir		3 211 800

Et le compte 413x « Effets escomptés non échus » est crédité par le débit du compte 519 x « Compte courant bancaire » (montant net de frais escompte) lors de l'encaissement de l'effet

			Débit	Crédit
519x		Compte courant bancaire	3 205 000	
	413x	Effets escomptés non échus		3 205 000

5- Facturation à des clients en monnaies étrangères

Le traitement comptable précédent s'applique aux opérations de ventes effectuées en monnaies étrangères, avec cette particularité que les créances en devise sont converties en dinars sur la base du cours de change de la devise concernée à la date de l'accord des parties.

⇒ **Schéma d'enregistrement de la facture :**

- Débit : compte 411y « clients (Devises) » : montant devise converti au taux de change de la transaction (montant HT car les exportations sont exonérées)
- Crédit du Compte 70x « ventes de marchandises, de produits fabriqués, de prestations de service et produits annexes » : (montant HT)

Exemple : La facture présente les éléments suivants :

◆	produits vendus	275 000 euros
◆	remise	25 000 euros
◆	Montant à payer (net de la facture)	250 000 euros
(parité : 1 euro = 90 DA)		

			Débit	Crédit
411y	701x	Clients devises (250 000 x90) Ventes de produits finis	22 500 000	22 500 000

⇒ **Règlement client :**

Le règlement du client, qui a lieu généralement quelques temps après la facturation, intervient avec une variation de la parité DA/EURO

Exemple :

Lors du règlement par le client, la parité DA/EURO est de 92 DA pour un Euro d'où l'écriture suivante :

			Débit	Crédit
512x	411y 766x	Banque Clients devises Gains de change	23 000 000	22 500 000 500 000

A contrario si la parité a diminué, il convient de l'enregistrer la différence (perte de change) au débit d'un compte de charge 666 « Pertes de change ».

6 - Retours de marchandises et rabais, remises, ristournes accordés au client (avoirs)

La subdivision du compte 419 « Clients créditeurs, avances reçues, rabais, remises, ristournes à accorder et autres avoirs à établir » enregistre au crédit (TVA comprise) à la clôture de l'exercice les avoirs à établir imputables à l'exercice clos, dont le montant est suffisamment connu et évaluable, par le débit des comptes concernés des classes 4 et 7.

Le schéma comptable est le suivant :

⇒ Débit :

- Compte 70x « Ventes marchandises et produits fabriqués, ventes de prestations services et produits accessoires » : (montant HT)
- Compte 4450 « Etat, TVA collectée » : (montant TVA)

⇒ Crédit 419x « client » : (montant TTC)

Exemple : en fin d'exercice une ristourne sur chiffre d'affaires est accordée au client pour 200 000 DA. Cette ristourne est comptabilisée comme suit :

708x 445x	419x	Rabais, remises et ristournes accordés Etat, TVA collectée Clients créditeurs, ristourne accordée au client	200 000 34 000	234 000
--------------	------	--	-------------------	---------

7- Traitement des contrats long terme

Il s'agit de la vente de produits et de la fourniture de prestations dont la réalisation est concrétisée sur une période supérieure à 12 mois (réalisation des constructions, études ou prestations de services ...).

Cette catégorie d'opérations est traitée au § 2 Ventes de travaux et de prestations de services : contrats à long terme » chapitre 2, titre II, partie 1.

§ 4 Evaluation à la fin de l'exercice : test de dépréciation

1. Créances clients et comptes rattachés en dinars

Les opérations à traiter en fin d'exercice sont relatives aux **pertes de valeur sur créances** : les créances sont soumises à une évaluation et toute créance présentant des indices montrant des difficultés de recouvrement est classée en « **créances douteuses** » et fait l'objet de calcul et de constatation de perte de valeur.

Exemple :

L'entreprise détient une créance sur le client A pour 12 000 DA et une créance sur le client G pour 26 500 DA. Ces deux créances présentent des difficultés de recouvrement. Selon le Département juridique de l'entité, la récupération est estimée à 60 % pour la créance A et à 50 % pour la créance G.

			Débit	Crédit
416x	411x	Clients douteux Clients (12000 + 26500)	38 500	38 500
685x	491x	Dotations aux amorts, provisions et pertes de valeurs, actifs courants Pertes de valeur sur comptes clients (40% x 12000 + 50% x 26500)	18 050	18 050

Le réajustement éventuel de la provision pour perte de valeur à la baisse est constaté par l'écriture suivante en supposant que la récupération sur la créance de G est de 70 % au lieu de 50% :

			Débit	Crédit
491x	785x	Pertes de valeur sur comptes clients Reprise d'exploitation sur pertes de valeur et provisions- actifs courants (50% 26500 - 30% 26500)	5 300	5 300

2- Créances clients en devises :

Les comptes de créances sur clients en devises qui subsistent à la fin de l'exercice, doivent être corrigés sur la base du cours de change à cette date. La différence, qui constitue selon le cas un gain ou une perte, est comptabilisée au compte de résultat dans la limite de la couverture de change éventuellement prise par l'entité.

Exemple :

Une créance (relative à la vente de produits fabriqués) à six mois du 5/10/N de 10 000 euros a été comptabilisée au taux de 1 euro = 95 DA. Elle subsiste au bilan au 31-12-N. A la clôture de l'exercice, le 31/12/N, le taux de change est de 1 euro = 92 DA

05/12/N			Débit	Crédit
411y	701x	Clients "devises" Ventes produits finis	950 000	950 000

Au 31/12/N il faut constater une perte de change de $(95-92) \times 10\ 000 = 30\ 000$ DA

31/12/N			Débit	Crédit
666x	411y	pertes de change Clients "devises"	30 000	30 000

Remarque :

Si la créance avait été réglée le 15 décembre avec un taux de change de 1 euro=90 DA, l'écriture de règlement serait la suivante :

15/12/N			Débit	Crédit
666x	411y	pertes de change	50 000	950 000
512x		Banque	900 000	
		Clients "devises"		

3 - Traitement des opérations en cours de réalisation (travaux et prestations en cours)

Il s'agit de travaux ou prestations réalisés à la clôture de l'exercice dans le cadre de contrats à long terme mais qui, contractuellement, ne peuvent pas encore faire l'objet d'une facturation. Ils sont évalués en accord avec le client sur la base de situations de travaux et sont enregistrés à leur coût hors TVA au débit du compte 417 « Créances sur travaux ou prestations en cours »

Exemple :

La situation au 31/12/N des travaux non facturables est de 45 000 DA

			Débit	Crédit
417x	704x	Créances sur travaux ou prestations en cours	45 000	45 000
		Vente de travaux		

A la facturation des travaux au client au cours de l'exercice suivant, il ya lieu de passer l'écriture suivante :

			Débit	Crédit
411x	417x	Clients	52 650	45 000
	445x	Créances sur travaux ou prestations en cours		7 650
		Etat, TVA collectée (17 %)		

4 - Ventes livrées non facturées :

A la clôture de l'exercice, les créances sur clients imputables à l'exercice pour lesquelles les pièces justificatives (facture, décompte) n'ont pas été établies, sont enregistrées pour leur montant toutes taxes comprises, au débit du compte 418 « Clients-produits non encore facturés ».

Ce compte enregistre également les intérêts courus dus par les clients sur des créances non réglées. Il est crédité lors de l'établissement des factures par le débit des comptes de tiers concernés.

Exemple : Un produit de 120 000 DA a été livré au client mais la facture n'a pas été établie au 31/12.

			Débit	Crédit
418x	70x	Clients, produits non encore facturés	140 400	120 000
	445x	Ventes de ...		20 400
		Etat, TVA collectée		

§ 5 Information à fournir dans l'annexe

- Présentation du compte ;
- Principales règles d'évaluation ;
- Principe d'actualisation des valeurs en fin d'exercice ;
- Principe de conversion des opérations en devises ;
- Règles de comptabilisation : contrat à long terme, pertes de valeur, etc...

Section 3.

Compte de groupe et associés

§ 1 Norme applicable, objectif, champ d'application,

Le Système Comptable Financier n'a pas consacré de norme spécifique pour le traitement des comptes de groupe et associés. Cependant, il a émis une règle de base qui précise clairement la séparation du patrimoine de l'entité de celui de ses propriétaires. Il met l'accent sur la séparation sans équivoque entre l'entité qui est dotée d'une personne morale et ses propriétaires. L'article 10 du décret exécutif 08/156 du 26 mai 2008, affirme clairement cette distinction et précise que la comptabilité financière est fondée sur la séparation entre les actifs, passifs, charges et produits de l'entité et ceux des participants à ses capitaux propres ou de ses actionnaires. Il réaffirme, par ailleurs, que les états financiers de l'entité ne doivent prendre en compte que les transactions de l'entité et non celles de ses propriétaires.

L'objectif recherché est de :

- cerner les opérations intra-groupe et/ou liant l'entité à ses associés qui doivent être enregistrées dans des comptes spécifiques et apparaître en tant que telles dans les états financiers de l'entité, notamment par une indication, dans l'annexe ;
- présenter les comptes "groupe et associés" tel que prévu par le système comptable financier ;
- préciser les éléments qui composent le compte ;
- définir et apporter toutes les précisions spécifiques qui caractérisent ce groupe de comptes.

Sont traitées dans ce chapitre les opérations réalisées par une entité avec les sociétés de groupe et avec ses associés dans le cadre de ses relations spécifiques.

Ne sont pas concernées par ce compte les opérations relevant de l'activité d'exploitation courante de l'entité (activité commerciale portant sur la vente des biens et des services rattachés au cycle d'exploitation) qui sont traitées dans les chapitres clients et fournisseurs.

Les comptes de « Groupe et Associés » sont des éléments de l'actif courant.

§ 2 Nomenclature des comptes et règles de fonctionnement

Le Système Comptable Financier consacre un enregistrement particulier et séparé des opérations traitées par l'entité avec les entités membres du Groupe auquel elles appartiennent ainsi que celles réalisées avec les associés. Il a prévu le compte principal 45 « Groupe et Associés » qui est structuré ainsi :

- 451 « Opérations groupe »,
- 455 « Associés, comptes courants »,
- 456 « Associés, opérations sur le capital »,
- 457 « Associés, dividendes à payer »,
- 458 « Associés, opérations faites en commun ou en groupement ».

Les dispositions du Système Comptable Financier précisent que ces comptes ne sont pas destinés à enregistrer les opérations commerciales traitées entre les entités membre d'un même groupe ou avec les associés. Partant, les opérations commerciales ainsi exclues sont enregistrées normalement dans les comptes de fournisseurs (compte 40) et clients (compte 41).

NB : pour faciliter la consolidation des comptes au niveau du groupe (qui devient une obligation pour chaque entité qui contrôle d'autres entités), il est préconisé de consacrer une subdivision spécifique, pour enregistrer les opérations commerciales traitées avec les membres du groupe visant à les distinguer des autres tiers (fournisseurs et clients).

1. Comptes 451 "Opérations groupe" :

Ce compte est destiné à enregistrer :

- au débit : le montant des fonds avancés directement ou indirectement de façon temporaire par l'entité aux entités du groupe,
- au crédit : le montant des fonds mis directement ou indirectement à disposition de l'entité par les entités du groupe.

Exemples

1°/ La filiale SLIM reçoit le 1^{er} juillet de la société ABC sur ordre du Groupe HPM qui contrôle les deux sociétés un montant de 1 000 000 DA rémunéré à 3% l'an.

a) Réception des fonds

			Débit	Crédit
5xx	451 x	Compte de trésorerie opérations Groupe compte ABC	1 000 000	1 000 000

b) Fin d'exercice : intérêts à enregistrer

			Débit	Crédit
661x	451 x	Charge d'intérêts opérations Groupe compte ABC $1\,000\,000 \times 3\% \times 6/12$	15 000	15 000

2°/ La filiale SLIM paie un montant de 500 000 DA pour le compte de la société ZOM sur instruction du Groupe HPM (prêt non rémunéré)

c) Versement des fonds pour le compte de ZOM

			Débit	Crédit
451	5xx	ZOM Opération Groupe Trésorerie	500 000	500 000

NB : aucune écriture n'est passée en fin d'exercice car l'avance de trésorerie n'est pas rémunérée

d) Remboursement de fonds par ZOM : ce remboursement sera enregistré en contrepassant l'écriture ci-dessus.

2- Compte 455 "Associés, comptes courants" :

Ce compte est destiné à enregistrer :

- Au crédit : le montant des fonds mis ou laissés temporairement à la disposition de l'entité par les associés. Il peut être subdivisé pour recevoir les intérêts produits par les comptes courants des associés (qui peuvent être rémunérés).
- Au débit : les montants remboursés par l'entité à ses associés y compris le paiement des intérêts (utilisation des subdivisions)

Exemple

Dans le cadre de son développement l'entité SLIM a obtenu de ses trois associés un financement en compte courant à raison de :

- ⇒ Associé A : 2 000 000 DA
- ⇒ Associé B : 1 000 000 DA
- ⇒ Associé C : 2 000 000 DA

Ce financement est réparti entre les associés dans le respect de leur participation au capital social et est rémunéré par application d'un taux de 4 % l'an. Ces montants ont été mobilisés le 1^{er} octobre.

a) Réception des fonds

			Débit	Crédit
5xx		Trésorerie	5 000 000	
	455xx	A Compte courant associé A		2 000 000
	455XX	B Compte courant associé B		1 000 000
	455XX	C Compte courant associé C		2 000 000

b) A la clôture des comptes

			Débit	Crédit
661		Charges d'intérêts	50 000	
	455xx	Intérêts dus associé A		20 000
	455XX	Intérêts dus associé B		10 000
	455XX	Intérêts dus associé C		20 000
		Intérêts 3 mois (5 000 000 x 4 % x 3/12)		

- c) Remboursement des fonds par SLIM aux associés : pour enregistrer le remboursement, l'entité doit contrepasser l'écriture de réception de fonds (a).

3 - Compte 456 "Associés, opérations sur le capital" :

Ce compte est destiné à enregistrer :

- Au débit : les promesses d'apports lors de la constitution de la société ou d'une augmentation de capital ; ce sont les montants des parts du capital social des Associés conformément à leurs engagements prévus dans les documents constitutifs de l'entité (statuts, pacte d'actionnaire et résolutions des organes) ;
- Au crédit : les montants versés par les Associés en libération de leurs apports en capital social (lors de la création ou de l'augmentation du capital social).

Le compte 456 « Associés, opérations sur le capital » peut être subdivisé de manière à distinguer :

- ⇒ Les comptes de promesses d'apports : par exemple 456 X « Associés - comptes d'apports » en distinguant les promesses d'apports en numéraires (456 X1) et les promesses d'apports en nature (456 X2) ;
- ⇒ Les comptes relatifs à la libération des apports : par exemple 456 Y « Associés - capital appelé non versé » ;
- ⇒ Les apports à rembourser : par exemple 456 Z « Associés-apports à rembourser ».

Exemple 1 :

Constitution d'une société par actions ABC avec un capital social de 100 000 000 DA réparti ainsi entre ses sept (07) associés :

1- Associé A :	40 000 000 DA
2- Associé B :	15 000 000 DA
3- Associé C :	25 000 000 DA
4- Associé D :	5 000 000 DA
5- Associé E :	5 000 000 DA
6- Associé F :	5 000 000 DA
7- Associé G :	5 000 000 DA

On suppose que tous les apports sont en numéraires en envisageant les deux cas de figures suivants en ce qui concerne la libération de cette catégorie d'apports :

- Les promesses d'apports sont libérées en totalité lors de la constitution de la société ;
- Les promesses d'apports ne sont pas libérées immédiatement lors de la constitution de la société, mais par fractions.

1^{er} cas : Libération en totalité des promesses d'apports lors de la constitution de la société

a) Souscription du capital (promesses d'apports)

			Débit	Crédit
456X1A	101X	Associé A compte d'apport,	40 000 000	100 000 000
456X1B		Associé B compte d'apport,	15 000 000	
456X1C		Associé C compte d'apport,	25 000 000	
456X1D		Associé D compte d'apport,	5 000 000	
456X1E		Associé E compte d'apport,	5 000 000	
456X1F		Associé F compte d'apport,	5 000 000	
456X1G		Associé G compte d'apport,	5 000 000	
		Capital social		
	Souscription au capital suivant procès verbal de l'assemblée constitutive			

b) Libération des apports

			Débit	Crédit
456Y1A		Associé A compte d'apport,	40 000 000	
456Y1B		capital appelé non versé	15 000 000	
456Y1C		Associé B compte d'apport,	25 000 000	
		capital appelé non versé	5 000 000	
456Y1D		Associé C compte d'apport,	5 000 000	
		capital appelé non versé	5 000 000	
456Y1E		Associé D compte d'apport,	5 000 000	
		capital appelé non versé	5 000 000	
456Y1F	Associé E compte d'apport,			
	capital appelé non versé			
456Y1G	Associé F compte d'apport,			
	capital appelé non versé			
	456X1A	Associé A compte d'apport		40 000 000
	456X1B	Associé B compte d'apport		15 000 000
	456X1C	Associé C compte d'apport		25 000 000
	456X1D	Associé D compte d'apport		5 000 000
	456X1E	Associé E compte d'apport		5 000 000
	456X1F	Associé F compte d'apport		5 000 000
	456X1G	Associé G compte d'apport		5 000 000
		Pour solde des comptes crédités		
101X	101Y	Capital souscrit- non appelé	100 000 000	100 000 000
		Capital souscrit appelé, non versé		

La libération des apports par chaque associé se fera auprès du Notaire ; une fois la société immatriculée au registre de commerce, le notaire versera les fonds au compte bancaire ouvert au nom de la société.

i) Versement des apports en numéraire entre les mains du notaire

			Débit	Crédit
516X		Fonds en dépôt chez le Notaire	100 000 000	
	456Y1A	Associé A compte d'apport, capital appelé non versé		40 000 000
	456Y1B	Associé B compte d'apport, capital appelé non versé		15 000 000
	456Y1C	Associé C compte d'apport, capital appelé non versé		25 000 000
	456Y1D	Associé D compte d'apport, capital appelé non versé		5 000 000
	456Y1E	Associé E compte d'apport, capital appelé non versé		5 000 000
	456Y1F	Associé F compte d'apport, capital appelé non versé		5 000 000
	456Y1G	Associé G compte d'apport, capital appelé non versé		5 000 000
		Versement des apports entre les mains du notaire		

ii) Versement par le notaire des sommes reçues au compte bancaire ouvert au nom de la société après les formalités d'enregistrement (on négligera les frais d'enregistrement).

			Débit	Crédit
512	516X	Banque	100 000 000	
		Fonds en dépôt chez le Notaire		100 000 000
		Suivant chèque n° ... du ... de Maître		

iii) comptabilisation du capital social libéré :*

			Débit	Crédit
101Y	101Z	Capital souscrit appelé non versé	100 000 000	
		Capital souscrit appelé versé		100 000 000
		Libération du capital suivant acte du notaire		

2^{ème} cas : libération du capital par fractions :

Supposons que le capital ait été libéré seulement à hauteur de 50 % lors de la constitution de la société.

a) Constitution de la société (souscription du capital social)

			Débit	Crédit
456X1A		Associé A compte d'apport,	40 000 000	
456X1B		Associé B compte d'apport,	15 000 000	
456X1C		Associé C compte d'apport,	25 000 000	
456X1D		Associé D compte d'apport,	5 000 000	
456X1E		Associé E compte d'apport,	5 000 000	
456X1F		Associé F compte d'apport,	5 000 000	
456X1G		Associé G compte d'apport,	5 000 000	
	101X	Capital social Souscription au capital suivant PV de l'assemblée constitutive		100 000 000

b) Libération de la première fraction du capital (50 %)

			Débit	Crédit
456Y1A		Associé A compte d'apport, capital appelé non versé	20 000 000	
456Y1B		Associé B compte d'apport, capital appelé non versé	7 500 000	
456Y1C		Associé C compte d'apport, capital appelé non versé	12 500 000	
456Y1D		Associé D compte d'apport, capital appelé non versé	2 500 000	
456Y1E		Associé E compte d'apport, capital appelé non versé	2 500 000	
456Y1F		Associé F compte d'apport, capital appelé non versé	2 500 000	
456Y1G		Associé G compte d'apport, capital appelé non versé	2 500 000	
109		Capital souscrit non appelé	50 000 000	
	456X1A	Associé A compte d'apport		40 000 000
	456X1B	Associé B compte d'apport		15 000 000
	456X1C	Associé C compte d'apport		25 000 000
	456X1D	Associé D compte d'apport		5 000 000
	456X1E	Associé E compte d'apport		5 000 000
	456X1F	Associé F compte d'apport		5 000 000
	456X1G	Associé G compte d'apport		5 000 000
		Pour solde des comptes crédités		
101X	101Y	Capital souscrit- non appelé Capital souscrit, appelé, non versé Pour solde des comptes débités	100 000 000	100 000 000

i) Versement des apports en numéraire entre les mains du notaire (en espèces ou par chèques contre reçus)

			Débit	Crédit
51X		Fonds en dépôt chez le Notaire	50 000 000	
	456Y1A	Associé A compte d'apport, capital appelé non versé		20 000 000
	456Y1B	Associé B compte d'apport, capital appelé non versé		7 500 000
	456Y1C	Associé C compte d'apport, capital appelé non versé		12 500 000
	456Y1D	Associé D compte d'apport, capital appelé non versé		2 500 000
	456Y1E	Associé E compte d'apport, capital appelé non versé		2 500 000
	456Y1F	Associé F compte d'apport, capital appelé non versé		2 500 000
	456Y1G	Associé G compte d'apport, capital appelé non versé		2 500 000
		Versement de la première fraction (50 %) du capital social entre les mains du notaire suivant reçu...		

ii) Versement par le notaire des sommes reçues au compte bancaire ouvert par la société créée après les formalités d'enregistrement (on négligera les frais d'enregistrement)

			Débit	Crédit
512	51X	Banque Fonds en dépôt chez le Notaire Suivant chèque n°... du...de Maître	50 000 000	50 000 000

iii) Comptabilisation du capital social libéré :

			Débit	Crédit
101Y	101Z	Capital souscrit - appelé non versé Capital souscrit- appelé versé Reclassement écriture	50 000 000	50 000 000

c) Appel par le Conseil d'administration de la deuxième moitié du capital (50 %) et libération par chaque actionnaire de sa quote-part.

On supposera que les fonds appelés sont versés directement au compte bancaire de la société sans transiter par l'intermédiaire du notaire

i) Appel par le conseil d'administration à la libération de la 2^{ème} moitié du capital

			Débit	Crédit
456Y1A		Associé A compte d'apport, capital appelé non versé	20 000 000	
456Y1B		Associé B compte d'apport, capital appelé non versé	7 500 000	
456Y1C		Associé C compte d'apport, capital appelé non versé	12 500 000	
456Y1D		Associé D compte d'apport, capital appelé non versé	2 500 000	
456Y1E		Associé E compte d'apport, capital appelé non versé	2 500 000	
456Y1F		Associé F compte d'apport, capital appelé non versé	2 500 000	
456Y1G		Associé G compte d'apport, capital appelé non versé	2 500 000	
	109	Capital souscrit non appelé		50 000 000
512X		Banque	50 000 000	
	456Y1A	Associé A compte d'apport, capital appelé non versé		20 000 000
	456Y1B	Associé B compte d'apport, capital appelé non versé		7 500 000
	456Y1C	Associé C compte d'apport, capital appelé non versé		12 500 000
	456Y1D	Associé D compte d'apport, capital appelé non versé		2 500 000
	456Y1E	Associé E compte d'apport, capital appelé non versé		2 500 000
	456Y1F	Associé F compte d'apport, capital appelé non versé		2 500 000
	456Y1G	Associé G compte d'apport, capital appelé non versé		2 500 000
		Versement de la deuxième moitié (50 %) du capital		

ii) Comptabilisation de la libération de la 2^{ème} moitié du capital

			Débit	Crédit
101Y		Capital social souscrit, appelé non libéré	50 000 000	
	101 Z	Capital souscrit- appelé versé		50 000 000

NB : Le capital d'une société doit être intégralement souscrit. Les actions en numéraire doivent être libérées d'un quart (25 %) au moins de leur valeur nominale lors de la souscription et le reste doit être libéré en une ou plusieurs fois dans un délai maximum de cinq ans qui suivent la constitution de la société (article 596 du code de commerce). La libération est exécutée suivant l'appel des fonds adressé aux actionnaires par le conseil d'administration. Le capital de la Sarl doit être souscrit en totalité et intégralement libéré lors de sa constitution (article 567 du code de commerce).

Exemple 2 :

Cas 1 : Des associés constituent une SPA au capital de : 30 000 000 DA soit 3 000 actions de 10 000 DA réparties en :

- ⇒ 2 500 actions de numéraire intégralement libérées à la souscription ;
- ⇒ 500 actions émises pour rémunérer l'apport en nature (un immeuble servant de siège de la société).

a) Écritures relatives à la souscription (promesses d'apports)

			Débit	Crédit
456X1	101X1	Associés - Apports en numéraire	25 000 000	30 000 000
456X2		Associés - Apports en nature Capital souscrit - appelé, non versé Promesse d'apport (procès-verbal de l'assemblée constitutive)	5 000 000	

b) Libération du capital

1° Libération des apports en numéraires entre les mains du notaire

			Débit	Crédit
456Y	456X1	Associés comptes d'apport-capital appelé n/ versé Associés - Apports en numéraire	25 000 000	25 000 000
516X	456Y	Fonds en dépôt chez le Notaire Associés comptes d'apports-capital appelé non versé Réalisation des apports en numéraires suivant reçu de Maître	25 000 000	25 000 000

2° Remise de fonds par le notaire une fois les formalités d'enregistrement accomplies

			Débit	Crédit
512X	51X	Banque compte courant Fonds en dépôt chez le Notaire Encaissement chèque reçu du Notaire	25 000 000	25 000 000

3° Libération de l'apport en nature

			Débit	Crédit
213x	456X2	Constructions -Siège social Associés - Apports en nature Réalisation des apports en nature	5 000 000	5 000 000

4° Ecriture liée à la libération du capital

			Débit	Crédit
101X1	101Y	Capital souscrit- appelé, non versé Capital souscrit - appelé, versé Libération du capital	30 000 000	30 000 000

Cas 2. Le capital n'est pas entièrement libéré. Les actions de numéraire sont libérées à 50 % de leur valeur nominale et les organes dirigeants disposent d'un délai de 5 ans à compter de l'immatriculation au registre de commerce pour appeler la libération du capital restant.

Le capital est composé de 1 000 actions de 10 000 DA chacune.

a) Ecritures comptables relatives à la souscription du capital (promesses d'apports)

			Débit	Crédit
109 456Y1	101Y	Capital souscrit - non appelé Associés comptes d'apports Capital souscrit - appelé, non versé Promesse d'apport	5 000 000 5 000 000	10 000 000
516X	456Y1	Fonds en dépôt chez le Notaire Associés comptes d'apports	5 000 000	5 000 000
512x	516x	Banque, compte courant Fonds en dépôt chez le Notaire Versement des fonds en banque	5 000 000	5 000 000
101Y	101Z	Capital souscrit appelé non versé Capital souscrit - appelé, versé Libération du capital	5 000 000	5 000 000

Appel du 3ème quart

			Débit	Crédit
456Y	109	Associés comptes d'apports Capital souscrit - non appelé Appel du 3 ^{ème} quart	2 500 000	2 500 000
101X	101Y	Capital souscrit non appelé Capital souscrit - appelé, non versé Régularisation du capital	2 500 000	2 500 000
512	456Y	Banque, compte courant Associés comptes d'apports Versement du 3 ^{ème} quart	2 500 000	2 500 000
101Y	101Z	Capital souscrit appelé non versé Capital souscrit - appelé, versé Régularisation du capital	2 500 000	2 500 000

Appel du 4ème quart

			Débit	Crédit
456Y	109	Associés comptes d'apports Capital souscrit - non appelé Appel du 4 ^{ème} quart	2 500 000	2 500 000
101X	101Y	Capital souscrit non appelé Capital souscrit - appelé, non versé	2 500 000	2 500 000
512	456Y	Banque, compte courant Associés comptes d'apports Versement du 4 ^{ème} quart	2 500 000	2 500 000
101Y	101Z	Capital souscrit appelé, non versé Capital souscrit - appelé, versé Régularisation du capital	2 500 000	2 500 000

Remboursement du capital :

La société peut être amenée à réduire son capital social :

- pour absorber des situations nettes qui ont entamé le capital social. Dans ce cas, le compte 456 n'est pas utilisé,
- lorsque la société est amenée à rembourser aux actionnaires, en partie ou en totalité, leur part dans le capital social (réduction du capital social non motivée par des pertes) qui devient important par rapport au niveau d'activité de la société ; cette réduction donne lieu à remboursement des associés. Dans ce cas, les écritures suivantes sont préconisées.

Constatation de la décision de l'assemblée générale extraordinaire (AGEX) de réduire le montant du capital

			Débit	Crédit
101	456Z	Capital social Associés apports à rembourser	X	X

Paiement des associés

			Débit	Crédit
456Z	512	Associés apports à rembourser Banque, compte courant	X	X

Cas particulier de l'amortissement du capital social :

L'amortissement du capital social (spa) est une opération qui consiste (article 715 bis 45 du code de commerce) à rembourser partiellement ou totalement le montant nominal des actions. Le capital de la société demeure inchangé ; les actions remboursées deviennent des actions de jouissance. Le remboursement est imputé (amorti) soit sur les bénéfices, soit sur les réserves (hors réserve légale). Les écritures à passer sont :

Constatation de la décision de l'AGEX d'amortir le capital social :

			Débit	Crédit
101	456Z	Capital social Associés, apports à rembourser Amortissement du capital suivant résolution de l'assemblée extraordinaire du ...	X	X

Paiement des associés

			Débit	Crédit
456Z	512X	Associés apports à rembourser Banques, compte courant	X	X

Reconstitution du capital

			Débit	Crédit
106 ou 11	101	Réserves ordinaires ou Report à nouveau Capital social Reconstitution du capital	X X	X

NB : le capital amorti doit être égal au montant remboursé aux associés.

4- Compte 457 "Associés, dividendes à payer" :

Ce compte est destiné à enregistrer :

- Au crédit : le montant des dividendes alloués aux associés par résolution des organes compétents (en général l'assemblée générale ordinaire) ;
- Au débit : le montant des versements effectués au profit des associés selon les dispositions réglementaires.

Les dividendes sont des distributions de bénéfices au profit des associés, décidées par l'assemblée générale et prélevées sur le résultat de l'exercice, le report à nouveau ou les réserves distribuables.

Le bénéfice distribuable est déterminé en tenant compte des règles édictées par le code de commerce. Les dividendes doivent être versés au plus tard dans les neuf mois qui suivent la clôture de l'exercice de leur distribution.

Exemple :

L'Assemblée Générale Ordinaire réunie le 25 juin pour statuer sur les comptes de l'exercice décide de distribuer un montant de 1 000 000 DA. Le montant distribué est composé des éléments suivants :

- résultat de l'exercice : 600 000 DA ;
- report à nouveau : 350 000 DA ;
- réserves facultatives : 150 000 DA.

⇒ Ecriture relative à la décision de distribution de dividendes aux associés

			Débit	Crédit
12		Résultat de l'exercice	600 000	
11		Report à nouveau	350 000	
106X		Réserves facultatives	150 000	
	457x	Associés dividendes à payer		900 000
	442x	Etat, IRG retenu à la source		100 000
		Constatation de la distribution de dividendes		

⇒ Ecriture relative au paiement des dividendes aux associés

			Débit	Crédit
457x	512X	Associés dividendes à payer	900 000	
		Trésorerie		900 000
		Paiement des dividendes		

5 - Compte 458 "Associés, opérations faites en commun ou en groupement" :

Ce compte est destiné à enregistrer :

- Au crédit : les mises de fonds entre coparticipants dans le cadre de sociétés en participation ou assimilés (groupement) en contrepartie du compte de trésorerie ;
- Au crédit : les imputations des quotes-parts revenant à chaque coparticipant au groupement (charges, produit ou trésorerie).

Section 4.

Comptes débiteurs divers et créditeurs divers

§ 1. Norme applicable, objectif, champ d'application

Le Système Comptable Financier a consacré pour les comptes débiteurs divers et les comptes créditeurs divers une norme spécifique qui traite des opérations faites en commun ou pour le compte des tiers. A cet effet, il a émis une règle de base en ce qui concerne les opérations réalisées pour le compte d'autrui en précisant que "les opérations traitées pour le compte d'un tiers en qualité de mandataire sont comptabilisées dans un compte de tiers. Le mandataire enregistre en compte de résultat uniquement la rémunération qu'il perçoit au titre de son mandat". Cette norme précise également que les opérations traitées pour le compte de tiers au nom de l'entité sont enregistrées selon leur nature dans les comptes de charges et de produits.

En vue de séparer les opérations liées directement au cycle d'exploitation, qualifiées d'opérations répétitives, de celles qui présentent une particularité, ou qui ne sont pas liées directement au cycle d'exploitation parce qu'elles constituent des régularisations, des enregistrements transitoires ou des activités accessoires de l'entité, le Système Comptable Financier a prévu le compte 46 « Débiteurs divers et créditeurs divers » pour regrouper plusieurs opérations de natures différentes qui n'ont pas un caractère habituel (répétitif) et qui font naître une dette ou une créance pour l'entité.

§ 2 Nomenclature des comptes et règles de fonctionnement

Le compte 46 « Débiteurs divers et créditeurs divers » enregistre des opérations de natures diverses que l'entité effectue dans sa vie sociale mais qui n'ont pas un caractère répétitif ni ne sont liées directement à son cycle d'exploitation et/ou présentent un caractère provisoire ou temporaire. Il enregistre également les opérations de fin d'exercice qui n'ont pas été encore formalisées par des documents (charges à payer et produits à recevoir). Il est structuré comme suit :

- 462 Créances sur cessions d'immobilisations ;
- 464 Dettes sur acquisitions de valeurs mobilières de placement et instruments financiers dérivés ;
- 465 Créances sur cessions de valeurs mobilières de placement et instruments financiers dérivés ;
- 467 Autres comptes débiteurs ou créditeurs ;
- 468 diverses charges à payer ou produits à recevoir.

1. Compte 462 "Créances sur cessions d'immobilisations" :

Ce compte est destiné à enregistrer :

- Au débit : le prix de cession de l'immobilisation ;
- Au crédit : le montant encaissé pour solder la créance née de la cession.

Exemple :

L'entité SLIM cède un camion pour un montant de 850 000 DA acheté pour 4 500 000 DA et amorti à la date de cession pour 3 850 000 DA

⇒ Constatation de la cession (cf. immobilisations)

2818x		Amortissement matériel de transport	3 850 000	
462X		Créances sur cessions d'immobilisations	850 000	
	218x	Matériel de transport		4 500 000
	752	Plus value sur sortie d'actif immobilisé non financier		200 000
		Constatation de la cession		

NB : cette cession aurait pu se traduire par une moins-value si le camion avait été cédé à 500 000 DA auquel cas c'est le

compte 652 « moins-values sur sortie d'actifs immobilisés non financiers » qui aurait été utilisé (au débit).

⇒ Constatation de l'encaissement

512x	462x	Banque, compte courant Créances cessions d'immobilisations Constatation de l'encaissement	850 000	850 000
------	------	---	---------	---------

2- Compte 464 « Dettes sur acquisitions de valeurs mobilières de placement et d'instruments financiers dérivés » :

Ce compte est destiné à enregistrer :

- Au crédit : le montant convenu entre les parties pour l'acquisition de valeurs mobilières et/ou les instruments financiers dérivés ;
- Au débit : le règlement du montant inscrit au compte des valeurs mobilières et/ou instruments financiers dérivés.

Exemple 1 :

L'entité SLIM a acquis durant le mois M 1000 actions de valeur nominale unitaire de 2 000 DA soit un montant global de 2 250 000 DA. L'entité a payé un montant de 150 000 DA de frais d'acquisition. Ces titres sont immédiatement négociables et destinés à la vente.

⇒ Constatation de l'acquisition des titres

501x ou 503x	464x	Parts dans des entreprises liées Autres actions ou titres conférant un droit de propriété Dettes sur acquisitions de valeurs mobilières de placement et d'instruments financiers dérivés Constatation de l'acquisition de titres	2 400 000	2 400 000
-----------------	------	---	-----------	-----------

⇒ Paiement de la dette

464	512x	Dettes sur acquisitions de valeurs mobilières de placement et d'instruments financiers dérivés Banque, compte courant Constatation du règlement par banque	2 400 000	2 400 000
-----	------	--	-----------	-----------

Exemple 2 :

Même exemple ci-dessus en considérant que les actions n'ont été libérées qu'à hauteur de 50 % de leur valeur nominale.

⇒ Constatation de l'acquisition des titres

501x ou 503x	509 464x	Parts dans des entreprises liées Autres actions ou titres conférant un droit de propriété Versement restant à effectuer sur val mob plac Dettes s/acquisitions de valeurs mobilières de placement et d'instruments financiers dérivés Constatation de l'acquisition des titres	2 400 000	1 000 000 1 400 000
-----------------	-------------	--	-----------	------------------------

⇒ Paiement de la dette

464	512x	Dettes sur acquisitions valeurs mobilières de placemen Banque, compte courant Paiement de la dette	1 400 000	1 400 000
-----	------	--	-----------	-----------

NB : Le compte 509 sera débité par la contrepartie de la trésorerie au fur et à mesure de la libération de la valeur nominale restante.

3- Compte 465 « Créances sur cessions valeurs mobilières de placement et instruments financiers dérivés »

Ce compte est destiné à enregistrer :

- Au débit : le montant convenu entre les parties pour la vente des valeurs mobilières et/ou les instruments financiers dérivés par l'entité ;
- Au crédit : l'encaissement du montant inscrit au compte des valeurs mobilières et/ou instruments financiers dérivés.

Exemple :

Le mois M+2 l'entité SLIM cède 800 titres acquis au mois M pour un montant de 2 100 000 DA (valeur nominale entièrement libérée).

La cession des titres est constatée comme suit :

465		Créances sur cession valeurs mobilières de placement	2 100 000	
	767	Profits nets sur cession actifs financiers		180 000
	501 ou	Parts entreprises liées		1 920 000
	503	Autres actions ou titres conférant un droit de propriété		
		Constatation de la cession de titres		

4- Compte 467 « Autres comptes débiteurs ou créditeurs » :

Ce compte est subdivisé en deux sous-comptes pour enregistrer distinctement les créances et les dettes :

a- Compte 467x « Autres débiteurs divers »

Ce compte est destiné à enregistrer à son débit les créances de l'entité sur les tiers qui ne sont pas enregistrées dans les autres comptes de la classe 4. Il s'agit notamment des paiements réalisés pour compte d'autrui, lesquels, de par leur nature, ne constituent pas un patrimoine ou des charges pour l'entité.

b- Compte 467y « Autres créditeurs divers » :

Ce compte est destiné à enregistrer à son crédit les dettes de l'entité envers les tiers qui ne sont pas enregistrées dans les autres comptes de la classe 4. Il s'agit notamment des encaissements réalisés pour compte d'autrui, lesquels, de par leur nature, ne constituent pas des patrimoines ou des produits de l'entité.

Exemple :

L'entité SLIM a payé pour le compte de son Mandant un montant de 250 000 DA pour lequel il reçoit une commission de gestion de 1%.

⇒ Constatation du paiement pour compte

			Débit	Crédit
467x	512x	M avances pour compte Banque, compte courant	250 000	
		Constatation du paiement pour compte		250 000

⇒ constatation de la commission

			Débit	Crédit
467x	708x 445x	M avances pour compte Autres produits activités annexes TVA à payer sur commission	292	250
		Constatation de la commission		42

La SARL SLIM a encaissé pour le compte de la SALR NOUR qu'il représente un montant de 320 000 DA (sans rémunération) auprès du tiers ALPHA

			Débit	Crédit
512 x	467y	Banque, compte courant Détenue pour compte NOUR Encaissement pour le compte de Nour	320 000	320 000

5 - Compte 468 « Diverses charges à payer ou produits à recevoir » :

Ce compte enregistre en fin d'exercice les opérations de charges et de produits qui concernent l'exercice mais qui n'ont pas été encore formalisées par les documents justificatifs finaux. Il permet ainsi de rattacher les produits et les charges à l'exercice où ils sont générés. Il enregistre de manière distincte les opérations de charges à payer et les opérations relatives aux produits à recevoir :

a - Compte 468x « Charges à payer » : ce compte est destiné à enregistrer les charges consommées durant l'exercice mais pour lesquelles l'entité n'a pas encore reçu les pièces justificatives de ses partenaires ;

b - Compte 468y « Produits à recevoir » : ce compte est destiné à enregistrer les produits de l'exercice qui reviennent à l'entité mais qui ne sont pas encore formalisés par des documents justificatifs.

Exemples :

1° Le 31/12/N l'entité SLIM n'a pas reçu la facture de prestation de son auditeur qui a effectué les travaux durant le dernier semestre et dont le montant s'élève à 220 000 DA. Il est également de même de la facture de téléphone du dernier bimestre qui ne lui est pas parvenue. Le montant de cette facture a été estimée à 150 000 DA.

			Débit	Crédit
626x 622x	468x	Frais de PTT Rémunération d'intermédiaires et honoraires Charges à payer Constatation charges à payer	220 000 150 000	370 000

2° Le 31/12, l'entité SLIM n'a pas reçu à la clôture de l'exercice les intérêts produits par les obligations détenues pour un montant de 520 000 DA

			Débit	Crédit
468y	762	Produits à recevoir Revenus des actifs financiers Constatation produits à recevoir	520 000	520 000

Section 5. Comptes financiers

§ 1 - Norme applicable, objectif, champ d'application,

Les comptes financiers sont classés en actifs courants : ils sont concernés par la norme qui traite des instruments financiers et la norme relative aux opérations effectuées en monnaies étrangères. Le Système Comptable Financier leur a consacré une classe entière en l'occurrence, la classe 5.

La présente section du manuel a pour objectif de présenter les actifs financiers courants et plus particulièrement les éléments enregistrés dans la classe 5 « Comptes financiers » ainsi que les règles de fonctionnement des comptes.

§ 2 - Nomenclature des comptes et règles de fonctionnement

Les comptes financiers enregistrent plusieurs natures d'opérations traitant des flux de trésorerie et des quasi-liquidités que l'entité exécute et enregistre dans le cadre de son fonctionnement. Il s'agit des disponibilités et assimilés que le Système Comptable Financier a classé dans la catégorie des actifs courants du bilan pour les distinguer notamment des actifs financiers non courants. Ils sont comptabilisés dans les comptes de la classe spécifique 5 « Comptes financiers » qui est subdivisée comme suit :

- 50 « Valeurs mobilières de placement » ;
- 51 « Banques, établissements financiers et assimilés » ;
- 52 « Instruments financiers dérivés » ;
- 53 « Caisse » ;
- 54 « Régies d'avances et accreditifs » ;
- 58 « Virements internes » ;
- 59 « Pertes de valeur sur actifs financiers courants ».

Les comptes financiers enregistrent principalement les liquidités et les quasi-liquidités de l'entité qui sont composées essentiellement :

- de la trésorerie positive ou excédentaire de l'entité : elle est composée des sommes disponibles en caisse, des avoirs en banques et dans les autres comptes financiers (CCP et trésor ...)
- des titres financiers (actions, obligations, bons, ...) disponibles à la vente (titres qui peuvent être transformés en liquidité rapidement et sans conditions préalables) ;
- et des placements à court terme (DAT) que l'entité peut reconvertir en liquidités sans conditions préalables et dans un délai de temps court.

Le contenu et le fonctionnement des comptes de la classe 5 « Comptes financiers » sont définis ci-après par sous-comptes

1- Compte 50 « Valeurs mobilières de placement » :

Ce compte enregistre les actifs financiers acquis par l'entité en vue de réaliser un gain dans des délais courts. Ils se distinguent des immobilisations financières par l'intention de l'entité détentrice de les revendre à brève échéance et non de les conserver durablement. Ils comprennent les :

- actions ou titres conférant un droit de propriété ;
- obligations ;
- bons du trésor ou bons de caisse à court terme ;
- autres valeurs mobilières de placement et créances assimilées.

Le compte 50 « Valeurs mobilières de placement » est subdivisé comme suit :

- 501 « Part dans les entreprises liées » ;

- 502 « Actions propres » ;
- 503 « Autres actions ou titres conférant un droit de propriété » ;
- 506 « Obligations, bons du Trésor et bons de caisse à court terme » ;
- 508 « Autres valeurs mobilières de placement et créances assimilées » ;
- 509 « Versement restant à effectuer sur valeurs mobilières de placement non libérées » ;

A leur enregistrement initial dans les comptes, les valeurs mobilières de placement sont constatées au coût d'acquisition des titres en contrepartie des comptes de tiers ou de trésorerie selon le schéma comptable suivant :

			Débit	Crédit
50x	512x	Valeurs mobilières de placement. Banque, compte courant Règlement acquisition valeurs mobilières	X	X

Dans le cas où la valeur nominale du titre acquis par l'entité n'est que partiellement libérée (actions achetées libérées par exemple à hauteur de 75% selon les règles arrêtées par la société émettrice), la partie non libérée est enregistrée au crédit du compte "509 versement restant à effectuer sur valeurs mobilières de placement non libérées" selon le schéma comptable suivant :

			Débit	Crédit
50x	512x 509	Valeurs mobilières de placement. Banque, compte courant Versements restant sur V.M. de plac non libérée 25 % Constatation valeurs mobilières de placement	100 %	75 % 25 %

A la clôture de l'exercice, les valeurs mobilières de placement immédiatement négociables sont évaluées à la valeur du marché ; la différence qui résulterait entre cette valeur du marché et la valeur comptable est enregistrée selon le cas comme :

- **Plus-value** (augmentation de la valeur) : elle est portée au débit du compte 50x « Valeurs mobilières de placement » en constatant en contrepartie un produit financier au compte 765 « écart d'évaluation sur actifs financiers plus-values » ;
- **Moins-value** (diminution de la valeur) : elle est portée au crédit du compte 50x « Valeurs mobilières de placement » en constatant en contrepartie des frais financiers au compte 665 « Ecart d'évaluation sur actifs financiers moins-values ».

Lors de la cession des titres de placement, la différence qui est constatée (solde) entre le prix de cession et la valeur des titres en comptabilité (valeur initiale corrigée en fin d'exercice), constitue une plus value ou une moins value de cession qui est enregistrée comme suit :

- **Plus-value de cession** : elle est enregistrée au crédit du compte 767 « Profits nets sur cession d'actifs financiers » ;
- **Moins-value de cession** : elle est enregistrée au débit du compte 667 « Pertes nettes sur cessions d'actifs financiers ».

Exemple :

Le 10/12/2011, l'entité BLUM a acquis 1000 actions de la société SAM d'une valeur nominale unitaire de 2 000 DA pour un montant de 2 650 000 DA et a versé un montant de 150 000 DA de frais d'acquisition. Au 31/12/2011 la cote en bourse de l'action a atteint la valeur unitaire de 2 500 DA.

Le 10 janvier 2012 la société BLUM cède 800 actions pour un montant de 2 200 000 DA.

Acquisition

débit	crédit	10/12/11	débit	crédit
50 x	512x	Valeurs mobilières de placement Banque, compte courant Coût 2 650 000 + 150 000	2 800 000	2 800 000

Ajustement en fin d'exercice :

débit	crédit	31/12/11	débit	crédit
665x	50x	Charges financières : Ecart d'évaluation s/actifs financiers moins-values. Valeurs mobilières de placement 300 000 = 2 800 000 - (2 500x1000)	300 000	300 000

Cession de 800 actions :

débit	crédit	10/01/12	débit	crédit
512 x	50x 767	Banque, compte courant Valeur mobilière de placement Produits financiers : profits nets sur cessions actifs financiers 2 000 000 = 2 500 x 800	2 200 000	2 000 000 200 000

Cas particulier de rachat de ses propres actions par une entité :

Le Système Comptable Financier a prévu le compte 502 « actions propres » pour permettre à toute entité d'enregistrer ses propres actions en cas de leur rachat.

Ce compte, lorsqu'il porte sur des rachats significatifs d'actions est porté en diminution des capitaux propres dans la présentation du bilan (les rachats de petites quantités que la société attribue à ses salariés ne sont pas considérés comme significatifs et sont donc portés au compte 50x au bilan).

Intérêts produits par les valeurs mobilières de placement en fin d'exercice :

La société BLUM détient 5000 obligations qu'elle a acquises le 2 novembre pour les revendre à brève échéance au début de l'exercice suivant. Au 31/12/, ces obligations ont produit un intérêt non encore échu de 50 000 DA.

			Débit	Crédit
518x	762	Intérêts courus Produits financiers revenus des actifs financiers Intérêts courus non échus	50 000	50 000

2 - Compte 51 « Banques, établissements financiers et assimilés » :

Les comptes 51 « Banques, établissements financiers et assimilés » enregistrent la trésorerie de l'entité qui est constituée par les avoirs en banques et dans les autres établissements financiers et assimilés ainsi que dans les comptes postaux et les comptes ouverts auprès du Trésor, les valeurs remises à l'encaissement et les concours financiers courants accordés par les banques.

L'entité a l'obligation de distinguer les opérations financières et assimilées dans chaque compte bancaire ou financier dans le cadre d'une subdivision du compte 51 « Banques, établissements financiers et assimilés ».

Les comptes 51 « Banques, établissements financiers et assimilés » sont :

- débités pour enregistrer les fonds reçus par l'entité ;
- crédités pour enregistrer les fonds décaissés par l'entité.

Ils sont subdivisés comme suit :

a- Compte 511 "Valeurs à l'encaissement" :

Ce compte enregistre les valeurs que l'entité a remise à la banque ou à un établissement financier pour encaissement pour son compte. Ces comptes sont soldés à l'encaissement effectif par l'enregistrement des montants dans les comptes de la banque ou de l'établissement financier concerné.

b- Compte 512 "Banques, comptes courants" :

1° Banque dinars : ce compte enregistre les mouvements de fonds en dinars de l'entité. Il est débité des dépôts et encaissements et des produits financiers et crédité des retraits et paiements ordonnés par l'entité et de frais de banque.

2° Banque devises : chaque entité peut ouvrir un ou plusieurs comptes "devises" pour recevoir en monnaies étrangères. Les mouvements sont enregistrés en comptabilité à leur valeur de conversion en dinars en appliquant le cours de change du jour de la transaction.

Chaque monnaie est suivie par un sous-compte distinct. A la clôture de l'exercice, les soldes des comptes en devises sont actualisés au dernier cours de change à cette date. Les différences constatées résultant de la conversion par rapport aux valeurs initiales augmentent ou diminuent les soldes en contrepartie des comptes de produits financiers ou de charges financières

c- Compte 515 "Trésor public et établissement public"

Toute entité peut ouvrir un compte auprès du trésor public et/ou d'un établissement public financier qui enregistre au débit les dépôts et encaissements et au crédit les retraits et paiements.

En général, ces comptes ne fonctionnent qu'avec un solde débiteur.

d- Compte 517 "Autres organismes financiers"

Toute entité peut ouvrir des comptes auprès d'autres organismes financiers qui fonctionnent de la même manière que les comptes précédents.

e- compte 518 "Intérêts courus" :

Ce compte permet d'enregistrer en fin d'exercice les intérêts produits et non encore échus par les divers comptes et valeurs de placement de l'entité. Il permet ainsi d'affecter à chaque exercice les produits qui lui reviennent et est soldé dès que l'intérêt devient exigible. Les intérêts courus à payer ou à recevoir sont enregistrés dans deux sous-comptes distincts.

f- compte 519 "concours bancaires courants" : ce compte présente un solde créditeur et enregistre les concours que la banque apporte à son client soit quand le solde des dépôts est insuffisant pour couvrir les décaissements (autorisation de découvert bancaire), soit lorsque l'entité sollicite des escomptes de titres.

Exemples :

- i. Le 11/03/2011, l'entité BLUM a remis à la banque des chèques pour un montant total de 120 000 DA. Ces chèques ont été portés en compte le 17 mars 2011 avec 1 000 DA de frais financiers.
- ii. Les bons de caisse détenus par la société acquis le 1/10/2011 pour 1 000 000 DA à échéance du 31/03/2012 sont producteurs d'intérêt au taux de 6 % l'an.
- iii. L'entité BLUM a obtenu une autorisation de découvert de sa banque. Au 31/12/2011 le solde de la banque est créditeur/négatif de 500 000 DA.

Remise des chèques à l'encaissement

			Débit	Crédit
511x	411x	Valeurs remises à l'encaissement. Clients Remise de chèques à l'encaissement	120 000	120 000

Encaissement des chèques :

			Débit	Crédit
512x 627x	511x	Banque, compte courant Frais encaissement Valeurs remises à l'encaissement Encaissement des chèques	119 000 1 000	120 000

Intérêts courus fin d'exercice

			Débit	Crédit
518x	762	Intérêts courus Revenus des actifs financiers $15\,000 = 1\,000\,000 \times 6\% \times 3/12$	15 000	15 000

Constatation du découvert

			Débit	Crédit
512x	519x	Banque compte courant Concours bancaires Reclassement compte banque créditeur	500 000	500 000

NB : Il est à noter que les placements à court terme de l'entité n'ont pas un compte spécifique pour leur enregistrement. En effet, les placements à moyen et long terme sont enregistrés dans le compte 27x « autres immobilisations financières » et les placements à court terme (reconvertibles en trésorerie sans conditions) sont des actifs financiers courants et doivent à ce titre être classés dans la classe 5. En l'absence d'un compte spécifique, il est proposé de les constater dans un sous-compte des comptes bancaires en les identifiant ainsi par compte.

3 - Compte 52 « Instruments financiers dérivés » :

Les instruments financiers dérivés sont des instruments financiers, tels que les options, les contrats à terme et les swaps de taux d'intérêt et de devises qui engendrent des droits et des obligations et qui ont pour effet de transférer entre les parties à l'instrument un ou plusieurs des risques inhérents à un instrument financier primaire sous-jacent.

Les instruments dérivés ne donnent pas lieu à un transfert de l'instrument financier primaire sous-jacent au moment de la prise d'effet du contrat et il n'y a pas nécessairement transfert de l'échéance du contrat.

Les instruments financiers dérivés sont évalués à leur coût d'acquisition et enregistrés au compte 52x « instruments financiers dérivés » en contrepartie des comptes financiers concernés. Ce compte peut être subdivisé en sous-comptes correspondant à la nature de chaque instrument financier dérivé, notamment :

- Les instruments financiers dérivés immédiatement négociables sur un marché assurant une liquidité et une sécurité des transactions ;
- Les instruments financiers dérivés de couverture ;
- Les autres instruments financiers.

Les variations de valeur des contrats négociés sur les marchés organisés, constatées par la liquidation quotidienne des marges débitrices ou créditrices, sont portées en résultats comme charges financières ou produits financiers.

Cependant, pour les variations des valeurs des contrats négociés constatées sur les marchés organisés pour les instruments de couverture sont portées au compte 52 « Instruments financiers dérivés » et rapportées au résultat pendant la durée de vie de l'élément couvert de manière symétrique au mode de comptabilisation des produits et charges sur cet élément.

Les instruments financiers dérivés immédiatement négociables sont évalués en fin d'exercice à la valeur de marché et la différence avec la valeur initiale est constatée comme :

- **Plus-value** (augmentation de la valeur) : au débit du compte 52x « Instruments financiers dérivés » en constatant un produit financier au crédit du compte 765 « écart d'évaluation sur actifs financiers, plus-values » ;
- **Moins-value** (diminution de la valeur) : au crédit du 52x « Instruments financiers dérivés » en constatant les frais financiers au débit du compte 665 « Ecart d'évaluation sur actifs financiers, moins-values ».

En cas de cession des instruments financiers dérivés, la différence qui est constatée entre le prix de cession et la valeur en comptabilité (valeur initiale corrigée en fin d'exercice) constitue une plus-value ou une moins-value de cession enregistrée comme suit :

- **Plus-value de cession** : elle est enregistrée au crédit du compte 767 « profits nets sur cession d'actifs financiers » ;
- **Moins-value de cession** : elle est enregistrée au débit du compte 667 « pertes nettes sur cessions d'actifs financiers ».

4 - Compte 53 « Caisse »

Ce compte enregistre les encaissements et les décaissements en espèces opérés par l'entité.

5 - Compte 54 « Régies d'avance et accreditifs » :

Ce compte enregistre les fonds gérés par les régisseurs ou les caissiers subordonnés (comptables) et les accreditifs ouverts par les banques au nom d'un tiers ou d'un agent de l'entité.

Les comptes 541x « régies d'avance » sont débités du montant des fonds remis aux régisseurs en contrepartie d'un compte de trésorerie. Ils sont crédités lors de la justification des dépenses en contrepartie des comptes de charges ou de tiers et, le cas échéant, en contrepartie d'un compte de trésorerie en cas de reversement de fonds par le régisseur.

Le compte "d'accréditifs" est débité en contrepartie du compte bancaire lors du blocage des fonds par la banque et il est crédité à la réalisation de l'accréditif.

6 - Compte 58 « Virements internes » :

Le compte 58 « virements internes » est un compte de passage utilisé pour enregistrer les mouvements internes aux comptes financiers et qui est soldé au terme de la réalisation de l'opération. Ce compte est utile pour permettre de saisir les opérations dans les journaux auxiliaires relatifs aux comptes financiers et assurer ainsi une centralisation des opérations sans risque de double emploi de toute opération devant faire l'objet d'inscription dans plusieurs journaux auxiliaires.

Exemple :

Le 10/06/2011 l'entité BLUM retire de la banque un montant de 100 000 DA qu'elle dépose au niveau de la caisse.

⇒ Journal auxiliaire de banque

		10/06/2011	Débit	Crédit
58x	512x	Virements de fonds Banque, compte courant Retrait de banque pour alimentation caisse	100 000	100 000

⇒ Journal auxiliaire de caisse

		10/06/2011	Débit	Crédit
53x	58x	Caisse Virements de fonds Alimentation caisse	100 000	100 000

7 - Compte 59 « Pertes de valeur sur actifs financiers courants » :

Le compte 59 « Pertes de valeur sur actifs financiers courants » est destiné à corriger les valeurs comptables des actifs financiers courants en fin d'exercice pour les ramener à la valeur recouvrable.

Les actifs financiers courants qui ne sont pas réévalués à la juste valeur en fin d'exercice, sont dépréciés si leur valeur comptable est supérieure à leur valeur recouvrable. Partant, les actifs financiers courants qui ne sont pas évalués à la juste valeur en fin d'exercice sont soumis à un test de dépréciation chaque fois qu'un indice de perte de valeur est constaté pour ces actifs. Ces pertes de valeur concernent :

- les créances auprès des banques et établissements financiers et assimilés,
- les régies d'avances et accreditifs.

La constatation de la perte de valeur est enregistrée selon le schéma comptable suivant :

		10/06/2011	Débit	Crédit
686x	59x	dotation pertes de valeur éléments finan. Pertes de valeur sur actifs financiers Constatation de la perte de valeur	X	X

A la fin de chaque exercice, la provision ainsi constituée est réajustée en :

- augmentation : même écriture que la constatation pour le montant en augmentation
- diminution : débit du 59x « pertes de valeur sur actif financier par le crédit du compte 786 « reprises financières sur pertes de valeur sur actifs courants ».

Chapitre 3

Comptes de capitaux

Les actifs de l'entité sont financés au moyen de capitaux comprenant, dans des proportions variables selon les secteurs d'activités :

- des capitaux propres,
- des emprunts et dettes classés par le Système Comptable Financier en passifs courants et en passifs non courants.

Section 1.

Comptes de capitaux propres

§ 1 Normes relatives aux capitaux propres⁽¹⁾

L'article 30 du décret exécutif n°08-156 du 26 mai 2008 portant application des dispositions de la loi n° 07-11 du 25 novembre 2007 relative au système comptable financier, rappelle les normes se rapportant à l'actif (immobilisations corporelles et incorporelles, immobilisations financières, ...), au

¹ Les capitaux propres qui correspondent à une catégorie d'instruments financiers ayant ses propres caractéristiques ont fait l'objet des normes comptables internationales suivantes :

- ⇒ IAS 32 « Instruments financiers : présentation » ;
- ⇒ IAS 39 « Instruments financiers : comptabilisation et évaluation » ;
- ⇒ IFRS 7 « Instruments financiers : informations à fournir ».

Les normes « IAS 32 » et « IAS 39 » approuvées respectivement en 1995 et en 1998 ont été révisées durant l'année 2000 avec application au 1^{er} janvier 2001, en décembre 2003 et mars 2004 avec application au 1^{er} janvier 2005. Elles sont depuis l'année 2000 accompagnées d'un guide de mise en œuvre qui comporte l'analyse de plus de 130 thèmes sous forme de questions/réponses, si bien que le texte complet des deux (02) normes représente maintenant près de 700 pages.

Le 18 août 2005, l'IASB a publié la norme « IFRS 7 » qui a annulé et remplacé la norme « IAS 30 » portant : « Informations à fournir dans les états financiers des banques et des institutions financières assimilées » et partiellement la norme « IAS 32 ». Elle est entrée en vigueur depuis le 1^{er} janvier 2007, date à partir de laquelle son intitulé a été modifié en devenant : « Instruments financiers : présentation », en remplacement de : « Instruments financiers : informations à fournir et présentation ».

Objectifs des normes de référence

La norme « IAS 32 » a pour principaux objectifs de :

- Présenter les définitions des différentes catégories d'instruments financiers et de clarifier la classification de ces derniers en dettes ou en capitaux propres ;
- Préciser les conditions selon lesquelles les instruments financiers sont portés au bilan ;
- Prévoir les conditions dans lesquelles la compensation des actifs financiers et des passifs financiers peut être effectuée.

La norme « IAS 39 » qui a accru sensiblement l'utilisation du concept nouveau de la « juste valeur » pour la comptabilisation des instruments financiers, a également pour principaux objectifs :

- De présenter les méthodes de comptabilisation (et de dé-comptabilisation) des différentes formes d'instruments financiers ;
- D'analyser la notion ou concept nouveau de « juste valeur » et les méthodes d'évaluation des différentes formes d'instruments financiers ;
- D'exposer les problèmes spécifiques posés par les instruments dits « de couverture » et les méthodes spécifiques de comptabilisation de ces derniers.

La norme « IFRS 7 » a, quant à elle, pour principaux objectifs, d'imposer des informations à fournir :

- Pour pouvoir évaluer l'importance des instruments financiers sur la situation financière de l'entité et sa performance ;
- Pour pouvoir évaluer la nature et l'ampleur des risques générés par l'utilisation d'instruments financiers ;
- Afin de connaître les méthodes utilisées par l'entité pour comptabiliser les instruments financiers, ainsi que pour contrôler les risques inhérents à ces derniers.

Les normes « IAS 32 », « IAS 39 » et « IFRS 7 », concernent en fait toutes les entités et particulièrement les établissements financiers ainsi que les sociétés d'assurances. Elles concernent également toutes les fonctions de l'entité et ont un impact sur plusieurs postes du bilan.

passif (capitaux propres, subventions, provisions pour risques, ...), aux règles d'évaluation et de comptabilisation des charges et des produits et celles particulières concernant notamment les instruments financiers, les impôts différés, les contrats de location-financement, etc.

1. Définitions

1.1 Capitaux propres

Les capitaux propres représentent l'« intérêt résiduel des participants aux capitaux propres de l'entité dans ses actifs financiers après déduction de tous ses passifs » (Glossaire). Cette définition est donnée par l'article 24 du décret exécutif n° 08-156 du 26 mai 2008 pris en application de la loi n° 07-11 du 25 novembre 2007 portant système comptable financier qui dispose que : « Les capitaux propres⁽¹⁾ ou fonds propres ou capital financier correspondent à l'excédent des actifs de l'entité sur ses passifs courants et non courants, tels que définis aux articles précédents ».

Les capitaux propres sont des ressources propres à l'entreprise, qui appartiennent à ses propriétaires. Ils comprennent :

- a) les apports effectués par les propriétaires qui figurent dans le compte capital,
- b) les bénéfices antérieurs non distribués et mis en réserves, le résultat de l'exercice et les reports à nouveau.

Les profits générés par l'activité apparaissent au passif du bilan avec un signe positif et viennent en augmentation des capitaux propres (quand ils ne sont pas distribués) ; par contre, si l'activité a généré des pertes, celles-ci apparaissent avec un signe négatif et viennent en diminution des capitaux propres.

Les capitaux propres expriment le montant des droits pécuniaires ou de créance des associés ou actionnaires sur l'entité, c'est-à-dire la valeur de ce que possèdent les propriétaires à la date d'établissement ou de présentation du bilan.

Dans une situation normale, cette valeur doit au moins comprendre le capital souscrit. Il s'agit de l'apport initial des propriétaires, c'est-à-dire le capital investi au moment de la création de l'entité et les apports réalisés à chaque augmentation de capital, *qu'il soit libéré ou non et amorti ou non*. Dans la mesure où les bénéfices réalisés au fil du temps ne sont pas entièrement versés sous forme de dividendes, on doit également y trouver la partie non distribuée sous l'appellation « Réserves ». Les capitaux propres sont également affectés par chaque consommation (charge) ou création de richesse (produit) dans l'entreprise.

La variation du montant des capitaux propres observée entre le début et la fin de l'exercice, hors opérations affectant directement le montant des capitaux propres sans affecter les charges et les produits (augmentation ou réduction du capital par exemple) représente le montant du résultat de l'exercice (bénéfice net ou perte).

Au plan de l'analyse financière, les capitaux propres constituent des ressources à la disposition de l'entité de façon durable. En outre, contrairement aux dettes exigibles à plus d'un an (non courantes) et les dettes exigibles dans le délai maximum d'une année (courantes), ils ne sont pas facilement liquides, exigibles. Enfin, les capitaux propres, qui constituent en quelque sorte le gage des créanciers, font l'objet de plusieurs dispositions du Code de commerce dont l'inobservation peut conduire dans certaines situations à la dissolution anticipée de l'entité. C'est le cas par exemple de l'article 715 bis 20 du décret législatif n° 93-08 du 25 avril 1993 qui dispose : « Si du fait des pertes constatées dans les documents comptables l'actif net devient inférieur au quart du capital social, le conseil d'administration, ou le directoire, selon le cas, est tenu dans les quatre mois qui suivent l'approbation des comptes ayant fait apparaître cette perte, de convoquer l'assemblée générale extraordinaire à l'effet de décider, s'il y a lieu, la dissolution anticipée de la société ».

1. Cette notion correspond à celle d'actif net prévue par le code de commerce.

Si la dissolution n'est pas prononcée, la société est tenue, au plus tard à la clôture du deuxième exercice suivant celui au cours duquel la constatation des pertes est intervenue et sous réserve des dispositions de l'article 594 ci-dessus, de réduire son capital d'un montant au moins égal à celui des pertes qui n'ont pu être imputées sur les réserves, si, dans ce délai, l'actif net n'a pas été reconstitué à concurrence d'une valeur au moins égale au quart du capital social.

Dans les deux cas, la résolution adoptée par l'assemblée générale est publiée selon les modalités prévues par voie réglementaire.

A défaut de réunion de l'assemblée générale comme dans le cas où cette assemblée n'a pu délibérer valablement sur dernière convocation, tout intéressé peut demander en justice la dissolution de la société.»

Remarque :

A la clôture de l'exercice, les capitaux propres apparaissent au bilan avant affectation du résultat de cet exercice.

1.2 - Instruments financiers

Les capitaux propres peuvent aussi être considérés comme une catégorie d'instruments financiers ⁽¹⁾, lesquels désignent - rappelons-le - tout contrat qui donne lieu à la fois à un actif financier pour une entreprise ou une des parties et à un passif financier ou un instrument de capitaux propres pour une autre partie. Ces derniers se répartissent selon une première classification en deux (02) catégories, à savoir :

- Les instruments financiers dits « *primaires* », tels les créances, les dettes et les instruments de capitaux propres émis par une autre entité ;
- Les instruments financiers dérivés tels les swaps, les options, les achats et ventes à terme qui constituent des instruments financiers dits « *secondaires* ».

Les instruments financiers dits « *primaires* » peuvent aussi être différenciés entre instruments de capitaux propres et instruments de dettes.

1.3 - Critères de distinction/différenciation entre instruments de capitaux propres et instruments de dettes

Un instrument de capitaux propres est défini comme tout contrat mettant en évidence un intérêt résiduel dans les actifs d'une entreprise après déduction de tous ses passifs.

Par contre, un instrument de dettes est défini comme une obligation contractuelle de remettre à une autre entreprise de la trésorerie ou un autre actif financier ou d'échanger des instruments financiers avec une autre entreprise à des conditions potentiellement défavorables.

La substance de l'engagement à l'origine, et non sa forme juridique, détermine la classification de l'instrument au moment de sa première comptabilisation et cette classification doit être maintenue jusqu'à l'extinction de l'engagement. En pratique, pour déterminer la substance de l'engagement, les critères fondamentaux suivants sont observés :

- Le caractère remboursable ou non de l'instrument et, s'il est remboursable, l'identité de celui qui a l'initiative du remboursement (l'émetteur ou le détenteur).
- L'obligation ou non de verser une rémunération : aucune rémunération n'est juridiquement due au porteur d'un instrument de capitaux propres.

La classification retenue (capitaux propres ou dettes) pour les instruments détermine aussi le traitement en comptabilité de leur rémunération :

1. Selon la norme IAS 39, « un instrument financier désigne tout contrat qui donne lieu à la fois à un actif financier pour une entreprise et à un passif ou à un instrument de capitaux propres pour une autre »

- La rémunération versée sous forme d'intérêts sur un instrument financier (ou une composante de celui-ci) classé en tant que dette/passif financier constitue une charge d'exploitation qui affecte par conséquent le compte de résultats ;
- La rémunération versée sous forme de dividendes aux associés sur un instrument financier classé normalement en tant que capitaux propres ne constitue pas une charge et n'affecte donc pas le compte de résultats. En effet, son montant doit être prélevé directement des capitaux propres.

1.4 - Valeurs mobilières susceptibles d'être émises par les sociétés par actions

Aux termes des dispositions de l'article 715 bis 33, les sociétés par actions peuvent, sous certaines conditions de fond et de forme, émettre des :

- Actions ordinaires de numéraire ou en nature en représentation de leur capital social ;
- Obligations ordinaires et des titres participatifs en représentation de droits de créance sur elles ;
- Obligations convertibles en actions et des obligations avec bons de souscription d'actions, qui par conversion, remboursement ou tout autre procédé, donnent droit également à l'attribution d'autres titres représentant une quotité du capital.

2- Eléments constitutifs des capitaux propres

Les éléments constitutifs des capitaux propres sont représentés essentiellement par :

- ⇒ Capital/fonds de dotation/fonds d'exploitation (montant donné comme gage en faveur des créanciers de l'entité) ;
- ⇒ Résultat de l'exercice (différence positive = bénéfice - ou négative = perte) entre les produits et les charges de la même période ;
- ⇒ Report à nouveau (partie du résultat net - bénéfice ou perte - dont la décision d'affectation définitive a été différée à une date ultérieure par l'assemblée générale des actionnaires ou porteurs de parts sociales) ;
- ⇒ Réserves (bénéfices nets d'impôts non distribués, maintenus durablement parmi les ressources financières de l'entité en application des dispositions du code de commerce (réserve légale) ou des statuts ou encore de la volonté des associés (réserves facultatives))

§ 2 Règles d'évaluation et de comptabilisation

Les règles d'évaluation et de comptabilisation sont définies par l'arrêté du ministère des finances du 26 juillet 2008.

1 - Règle de comptabilisation

Les transactions concernant des actifs, des passifs, des capitaux propres, des produits et des charges doivent être enregistrées en comptabilité dès lors que :

- Il est probable que tout avantage économique futur qui lui est lié ira à l'entité ou en proviendra ;
- L'élément a un coût ou une valeur qui peut être évalué de façon fiable.
- Il y a lieu de rappeler aussi qu'une absence de comptabilisation ne peut être justifiée ou corrigée par une information narrative ou chiffrée d'une autre nature, telle qu'une mention en annexe.

2 Règles d'évaluation

2.1 Règle d'évaluation de base ou générale

La méthode de base d'évaluation des éléments inscrits en comptabilité demeure fondée, en règle générale, sur la convention des coûts historiques. Cependant, dans certaines conditions fixées par l'arrêté du ministère des finances du 26 juillet 2008 et pour certains éléments, il est procédé à une révision de cette évaluation sur la base :

- De la juste valeur (ou coût actuel) ;
- De la valeur de réalisation ;
- De la valeur actualisée (ou valeur d'utilité).

2.2 Règles d'évaluation des capitaux propres

2.2.1 Capital/fonds de dotation/fonds d'exploitation

Au début, à la création de l'entité ou au cours de l'activité de celle-ci, les comptes de capital/fonds de dotation/fonds d'exploitation sont actionnés pour la valeur donnée comme gage en faveur des créanciers de l'entité en contrepartie des apports effectués par l'entrepreneur, les associés personnes physiques ou morales de droit privé ainsi que l'Etat ou les collectivités publiques.

Dans le cas des sociétés, la valeur donnée aux apports (en numéraire, en nature) en garantie du remboursement des créanciers représente le montant du capital, lequel est divisé en actions/parts sociales, selon le cas, d'une valeur nominale généralement égale pour une catégorie donnée de titres.

Au cours de l'activité de la société le montant du capital peut aussi augmenter par incorporation des réserves, c'est-à-dire des bénéfices réalisés non distribués.

En vertu des dispositions du Code de commerce, toute modification du capital (augmentation, réduction) est subordonnée à une résolution de l'assemblée générale extraordinaire des associés sanctionnée par un procès-verbal à déposer au centre national du registre de commerce - CNRC - pour publication et mise à jour corrélative des statuts.

Ainsi, le montant du capital figurant dans les états financiers de l'entité doit être, en permanence, conforme à celui mentionné dans les statuts régulièrement mis à jour. Enfin, sont précisées au début du présent chapitre auquel il ya lieu de se reporter le cas échéant, les dispositions prévues au Code de commerce lorsque du fait des pertes constatées en comptabilité, le montant de l'actif net devient inférieur au quart (1/4) du capital social.

2.2.2 Résultat de l'exercice, report à nouveau et réserves

1° **Le résultat de l'exercice** qui fait partie de la nomenclature des comptes de capitaux correspond à la différence positive (bénéfice) ou négative (perte) entre les produits et les charges de la même période ou entre le montant des capitaux propres au début de l'exercice et leur montant à la fin de l'exercice hors opérations affectant directement le montant des capitaux propres.

2° **Le report à nouveau** représente la partie du résultat net (bénéfice ou perte) dont la décision d'affectation définitive a été différée par l'assemblée générale des associés à une date ultérieure, étant entendu que dans les entreprises individuelles ledit résultat constaté à la fin d'un exercice est automatiquement affecté au « *Capital individuel* » dès le premier jour de l'exercice qui suit celui de sa réalisation. Il intègre aussi l'impact des retraitements dus à des changements de méthodes comptables.

3° **Les réserves** quant à elles correspondent à des bénéfices nets d'impôts maintenus durablement parmi les ressources de l'entité en application d'une disposition du Code de commerce (réserve légale) ou des statuts (réserve statutaire) ou encore de la volonté des associés (réserve facultative). Elles sont évaluées en ce qui concerne les sociétés de personnes ou de capitaux publics/privés pour les montants décidés par les associés réunis en assemblée générale en observant les conditions de quorum et de majorité prévues en la matière par le Code de commerce et les statuts.

3- Règles générales de comptabilisation

L'émission d'un instrument financier soulève pour l'entité émettrice la question de son classement en capitaux propres ou en dettes, ainsi que celle du traitement de la rémunération versée au détenteur de l'instrument.

3.1 Prééminence de la substance de l'accord ou de l'engagement contractuel sur la forme juridique

Lors de la comptabilisation initiale, l'entité émettrice d'un instrument financier doit classer l'instrument (ou ses différentes composantes dans le cas d'un instrument composé) en dette/passif ou capitaux propres, en considérant la substance de l'accord contractuel.

La substance de l'engagement/accord à l'origine, et non sa forme juridique, détermine ainsi la classification de l'instrument au moment de sa première comptabilisation et cette classification doit être maintenue jusqu'à l'extinction de l'engagement.

3.2 Distinction entre instruments de capitaux propres et instruments de dettes

La distinction entre instruments de capitaux propres et instruments de dettes est importante ; elle est fondée sur les critères fondamentaux présentés en supra et qui peuvent être résumés, ainsi qu'il suit :

- ⇒ Le caractère remboursable ou non de l'instrument et, s'il est remboursable, l'identité de celui qui a l'initiative du remboursement (l'émetteur ou le détenteur). Fondamentalement, les actions/parts sociales, qui forment l'essentiel des capitaux propres, sont des instruments financiers non remboursables ou dont le remboursement ne peut avoir lieu qu'à l'initiative de l'émetteur ;
- ⇒ L'obligation ou non de verser une rémunération : aucune rémunération n'étant due au porteur d'un instrument de capitaux propres (actions/parts sociales) et le niveau de la rémunération (dividende) éventuelle suppose l'existence de bénéfices suffisants réalisés par l'entité émettrice des titres. En revanche, les dettes, telles que les obligations, génèrent en faveur du porteur une rémunération (intérêts) due par l'émetteur même en l'absence de bénéfices.

Au cas où le remboursement d'un instrument financier dépendrait de la réalisation ou de la non réalisation d'événements futurs dont le contrôle échappe à l'entité émettrice et au porteur de l'instrument considéré, ce dernier sera alors classé en dettes.

3.3 Conséquences sur le traitement de la rémunération de l'instrument

La classification retenue pour les instruments (capitaux propres et dettes) va déterminer les modalités de traitement en comptabilité des instruments eux-mêmes et de leur rémunération :

- ⇒ Les instruments de capitaux propres et de dettes sont classés respectivement dans une ou plusieurs subdivisions de la classe 1 « *Comptes de capitaux* » et dans une ou plusieurs rubriques destinées à enregistrer au bilan les passifs financiers (courants et non courants) ;
- ⇒ Les intérêts, charges et produits sur un instrument financier (ou une composante de celui-ci) classé en tant que passif financier, doivent être constatés en compte de résultats ;
- ⇒ Les distributions (dividendes) aux porteurs d'un instrument financier classé en tant qu'instrument de capitaux propres, doivent être enregistrées par l'entité émettrice des titres (actions/parts sociales) directement en diminution des capitaux propres.

3.4 Cas des instruments financiers composés

Certains instruments financiers dits « composés » (obligations convertibles en actions par exemple) peuvent comporter à la fois un élément de dette et un élément de capitaux propres. L'entité émettrice doit alors classer séparément les différentes composantes de l'instrument financier suivant leur nature, et ceci lors de l'émission de l'instrument.

Ce classement ne doit pas être revu par la suite du fait de l'évolution de la probabilité qu'une option de conversion soit exercée, même si la levée de l'option peut, à un moment donné, apparaître comme quasi certaine ou au contraire comme tout à fait improbable.

Cette comptabilisation séparée nécessite d'attribuer une valeur à chacune des composantes de l'instrument. A défaut de précision sur ce point par les dispositions portant Système Comptable Financier, il y a lieu de signaler que la norme comptable « IAS 32 » impose d'évaluer d'abord la composante « dette » (la plus facilement mesurable) et la déduire par différence de la valeur de l'autre composante.

Exemple :

Au début de l'année, une société émet 2 000 obligations convertibles en actions. Ces obligations, d'une durée de trois (03) ans, sont émises au pair pour une valeur de : 1 000 000,00 DA chacune, ce qui donne un produit total de : 2 000 000 000,00 DA.

Les intérêts, au taux nominal de 6 %, sont payables sur une base annuelle, à terme échu. Chaque obligation est convertible à tout moment jusqu'à son échéance en 250 actions. A l'émission des obligations, le taux d'intérêts pour des emprunts similaires est de 9%.

Solution :

La société mesurera en premier lieu la composante passif puis attribuera à la composante des capitaux propres, la différence entre le produit de l'émission obligataire et la juste valeur du passif à la date d'émission. La valeur actualisée de la composante « passif » calculée avec un taux d'actualisation de 9 %.

	DA
- Valeur actualisée du principal payable à la fin des trois (03) ans évaluée à $2\,000\,000\,000 \times 1,09^{-3}$	1 544 3666 960
- Valeur actualisée des intérêts payables annuellement ($2\,000\,000\,000 \times 6\% = 120\,000\,000$) pendant trois (03) ans $120\,000\,000 \times 1,09^{-1} + 120\,000\,000 \times 1,09^{-2} + 120\,000\,000 \times 1,09^{-3}$	303 755 360
- Total de la composante passif..... (1)	1 848 122 320
- Produits de l'émission obligataire..... (2)	2 000 000 000
- Montant composante « Capitaux propres »(3)=(2)-(1)	115 877 680

§ 4. Nomenclature des comptes et règles de fonctionnement

1 Nomenclature des comptes

Les comptes relatifs aux capitaux propres prévus dans la nomenclature des comptes regroupent les rubriques suivantes :

10	Capitaux, réserves et assimilés
101	Capital émis ou capital social ou fonds de dotation ou fonds d'exploitation
103	Primes liées au capital social (primes d'émission, primes de fusion, primes de conversion d'obligations en actions)
104	Ecart de d'évaluation
105	Ecart de réévaluation
106	Réserves (légale, statutaire, ordinaire, réglementée)
107	Ecart d'équivalence
108	Compte de l'exploitant
109	Capital souscrit non appelé
11	Report à nouveau
12	Résultat de l'exercice

2. Règles de fonctionnement

Remarque préliminaire :

Le libellé ou désignation du compte 101 « Capital émis ou capital social ou fonds de dotation ou fonds d'exploitation » doit être adapté au statut juridique de l'entité.

2.1 Comptes à l'usage des sociétés

Les comptes de capitaux à l'usage des sociétés, y compris les entreprises publiques, peuvent être classés en deux (02) catégories, à savoir :

- Les comptes à usage général utilisables par les sociétés, y compris les entreprises publiques, pour les besoins de leur comptabilité propre et la présentation des états financiers individuels qui s'y rapportent ;
- Les comptes dont l'utilisation par les sociétés intervient seulement dans le cadre de l'élaboration et la présentation de la consolidation des entités associées et de la consolidation des comptes combinés.

2.1.1 Comptes à usage général

Sociétés à capitaux privés :

Le capital représente la valeur nominale des actions ou des parts sociales émises.

Sociétés publiques :

Le capital émis représente la contrepartie des apports en nature et/ou en espèces effectués par l'Etat ou les collectivités publiques et dont le remboursement n'est pas prévu par une convention.

Le sous-compte 101 « *Capital social* » enregistre à son crédit le montant du capital figurant dans les statuts de la société établis lors de la constitution de cette dernière modifiés éventuellement par des actes subséquents établis sur décision des organes sociaux compétents.

En cas d'appel fractionné du capital social, la quote-part non appelée est inscrite au débit du compte 109 « *Capital souscrit non appelé* » par le crédit du compte 101 « *Capital émis* » lors de la souscription. Il est crédité au fur et à mesure des appels de fonds par le débit du compte 456 « *Associés, opérations sur le capital* ».

Le solde débiteur à porter au passif du bilan en valeur soustractive représente la créance de la société sur les associés dont le montant correspond à la valeur des promesses d'apports non appelées souscrites par les associés.

Le compte 101 « *Capital émis* » est crédité également lors d'une augmentation de capital du montant :

- De l'augmentation de capital réalisée au moyen d'apports en espèces et/ou en nature effectués par les associés. Les primes liées au capital social, (primes d'émission, de fusion, d'apport, de conversion d'obligations en actions, ...) sont enregistrées au crédit d'une subdivision distincte de la rubrique 103 « *Primes liées au capital social* » ;
- Des réserves incorporées au capital par décision prise en assemblée générale extraordinaire des actionnaires ou associés.

Il est débité du montant des réductions de capital, quelle qu'en soit la cause (absorption totale ou partielle des pertes, remboursement aux associés,...).

Si une entité rachète ses propres instruments de capitaux propres (actions et parts sociales), leur valeur nominale doit être déduite des capitaux propres. Aucun profit ou perte ne doit être comptabilisé dans les comptes de résultat lors de l'achat, la vente, l'émission ou l'annulation d'instruments de capitaux propres de l'entité. En effet, l'arrêté du 26 juillet 2008 précise dans les règles de fonctionnement du compte 502 « actions propres ou parts propres » « [...] que dans la présentation du bilan, ce compte figure sous une rubrique particulière en diminution des capitaux propres, sauf s'il s'agit de rachats effectués pour des montants non significatifs en vue d'une attribution aux salariés dans le cadre d'une convention ou d'un contrat ».

Autres entités publiques (Établissements publics à caractère industriel et commercial, etc.) :

Le compte 101 « *Fonds de dotation* » enregistre le fonds de dotation de l'Etat, des collectivités publiques ou d'autres organes assimilés.

Compte lié à la réévaluation des immobilisations

Le compte 105 « *Ecart de réévaluation* » enregistre les plus-values de réévaluation constatées sur les immobilisations faisant l'objet d'une réévaluation dans les conditions réglementaires relatives aux méthodes d'évaluation des immobilisations. En effet, aux termes des prescriptions comptables du Système Comptable Financier, une entité est autorisée à enregistrer, sur la base de leur montant réévalué, les immobilisations corporelles appartenant à une ou plusieurs catégories d'immobilisations qu'elle aura préalablement définies. Dans ce cadre, la valeur initiale de chaque immobilisation concernée, comptabilisée en tant qu'actif, est ajustée à son montant réévalué, c'est-à-dire à sa juste valeur à la date de réévaluation, diminué du cumul des amortissements ultérieurs et du cumul des pertes de valeur ultérieures. Les réévaluations doivent être effectuées avec une régularité/fréquence suffisante pour que la valeur comptable des immobilisations concernées ne diffère pas de façon significative de celle qui aurait été déterminée en utilisant la juste valeur à la date de clôture. Il y a lieu de signaler qu'une réévaluation positive est comptabilisée en produits dans la mesure où elle compense une réévaluation négative du même actif, antérieurement constatée en charges.

Lorsque la réévaluation d'un actif fait apparaître au contraire une perte de valeur, celle-ci est imputée en priorité sur l'écart de réévaluation antérieurement comptabilisé au compte 105 « *Ecart de réévaluation* » au titre de ce même actif. La perte de valeur excédentaire par rapport à celle constatée antérieurement au compte précité est constatée en charge au compte 681 « *Dotations aux amortissements, provisions et pertes de valeur* ».

Les réserves

Le compte 106 « *Réserves (légale, statutaire, ordinaire, réglementée)* » reçoit à son crédit les réserves, lesquelles correspondent, en principe, à des bénéfices nets d'impôt sur les bénéfices affectés durablement à l'entité par décision des organes sociaux compétents.

Il est débité des incorporations au capital en cas d'augmentation de ce dernier, des distributions de dividendes aux associés, des prélèvements pour l'amortissement des pertes, décidés également par les organes sociaux compétents.

Le report à nouveau

La partie du résultat (bénéficiaire ou déficitaire) dont l'affectation a été renvoyée par l'assemblée générale à une décision d'affectation définitive ultérieure est enregistrée au compte 11 « *Report à nouveau* » dont le solde est créditeur en cas de report à nouveau bénéficiaire et débiteur en cas de report à nouveau déficitaire.

2.1.2 Comptes spécifiques à la consolidation

L'écart de première consolidation constaté lors de l'entrée d'une entité dans le périmètre de consolidation est obtenu par différence entre le coût d'acquisition des titres de l'entité concernée, tel qu'il figure à l'actif de la société détentrice de ces titres et la part non réévaluée des capitaux propres de cette entité revenant à la société détentrice, y compris la part de résultat de l'exercice acquis à la date d'entrée de l'entité dans le périmètre de consolidation.

L'écart de première consolidation positif se compose, en général, de deux (02) éléments qui font l'objet de traitement comptable différent dans le cadre de l'établissement de comptes consolidés :

- Ecart d'évaluation à enregistrer au compte 104 « *Ecart d'évaluation* ». Il correspond à la différence entre la valeur comptable de certains éléments identifiables de l'actif et la juste valeur de ces mêmes éléments à la date d'acquisition des titres ;

- Ecart d'acquisition ou goodwill à enregistrer au poste d'actif 207 « *Ecart d'acquisition* ». Il représente l'excédent de l'écart de consolidation qui n'a pas pu être affecté à des éléments identifiables de l'actif.

En application des dispositions du Système Comptable Financier relatives au traitement comptable de l'écart de première consolidation, lorsque l'écart de première consolidation ne peut être ventilé entre ses composants, il est admis, par mesure de simplification, qu'il soit affecté en totalité au poste 207 « *Ecart d'acquisition* ».

Le compte 107 « *Ecart d'équivalence* » enregistre l'écart constaté lorsque la valeur globale des titres évalués par équivalence est supérieure à leur prix d'acquisition.

En effet, dans le cadre de l'établissement de comptes consolidés, les participations dans les entités associées sont comptabilisées selon la méthode de mise en équivalence. Cette méthode conduit à substituer à la valeur comptable des titres (qui correspond normalement au prix d'acquisition de ces titres) la part que ces titres représentent dans les capitaux propres et le résultat de l'entité associée.

L'écart dégagé lors de ce retraitement est enregistré en réserves consolidées au compte 107 « *Ecart d'équivalence* » pour la part correspondant aux capitaux propres,

2.2 Comptes à l'usage des entreprises individuelles

Le sous-compte 101 « *Fonds d'exploitation* » enregistre au crédit :

- Au début, à la création de l'entreprise ou en cours de l'activité de celle-ci, la valeur des apports de l'entrepreneur ;
- A la clôture de l'exercice, le solde éventuellement créditeur du compte 108 « *Compte de l'exploitant* ».

Il reçoit au débit, lors de la clôture de l'exercice, le solde débiteur du compte 108 « *Compte de l'exploitant* » qui a enregistré les transactions effectuées au cours de l'exercice entre l'entité et l'exploitant (retraits personnels, paiements pour compte, résultat de l'exercice n-1...) ainsi que, le cas échéant, la rémunération « normale » du travail effectué par l'exploitant/entrepreneur.

2.3 Comptes communs aux sociétés et aux entreprises individuelles

Le compte 12 « *Résultat de l'exercice* » est mouvementé en fin d'exercice pour solde des comptes de charges et des comptes de produits de l'exercice. La différence représente un bénéfice/excédent si les produits sont d'un montant supérieur aux charges (solde créditeur) ou une perte/déficit dans le cas contraire (solde débiteur).

Dans les sociétés, le compte 12 « *Résultat de l'exercice* » est soldé selon la décision d'affectation du résultat prise par l'organe délibérant, en l'occurrence l'assemblée générale des associés ou actionnaires.

Par contre, dans les entreprises individuelles, le compte 12 « *Résultat de l'exercice* » est viré dès le premier jour de l'ouverture de l'exercice qui suit celui de sa réalisation au compte 10 « *Capital, réserves et assimilés* » ou dans une subdivision de ce dernier.

§ 5. Place des capitaux propres dans les états financiers

A titre de rappel, la nomenclature des états financiers des entités, autres que les petites entités, comprend, outre le bilan et le compte de résultats :

- 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 résultats.

Ils sont arrêtés sous la responsabilité des dirigeants de l'entité dans un délai maximum de quatre (04) mois suivant la clôture de l'exercice.

Les capitaux propres qui incluent le résultat de l'exercice constituent des ressources durables/stables à la disposition de l'entité. Ils sont vitaux pour l'entité et figurent au bilan parmi les passifs, lesquels sont constitués des obligations monétaires actuelles de l'entité, résultant d'événements passés et dont l'extinction devrait se traduire pour l'entité par une sortie de ressources représentatives d'avantages économiques.

Au bilan, une dette est classée comme passif courant (dettes à court terme) lorsque il est prévu de la régler dans le cadre du cycle normal d'exploitation ou doit être payée dans les douze (12) mois qui suivent la date de clôture de l'exercice. Toutes les autres dettes représentent des passifs non courants ou dettes à moyens et long termes.

Les postes de passif sont classés au bilan dans un ordre d'exigibilité croissante : les comptes de capitaux propres représentatifs de ressources non exigibles facilement précèdent les passifs non courants et les passifs courants.

La situation des capitaux propres à la fin de l'exercice (n) et de l'exercice précédent est présentée au passif du bilan (cf. Chapitre 2- Contenu et présentation des états financiers, 1^{ère} partie).

La situation des capitaux propres à la fin de l'exercice (n) et à la fin de l'exercice précédent (n-1) est présentée au passif du bilan de l'exercice (n) et les variations intervenues entre la fin des exercices (n-1) et (n) sont analysées au moyen de l'état analytique *ad hoc* décrit au paragraphe suivant.

§ 6 Etat de variation des capitaux propres

L'état de variation des capitaux propres constitue une analyse des mouvements ayant affecté durant l'exercice (n) et l'exercice précédent (n-1) chacune des rubriques constituant les capitaux propres de l'entité au cours de l'exercice. Il présente l'ensemble des transactions (dividendes payés, réévaluation des immobilisations, augmentation /réduction de capital,...) qui affectent les capitaux propres d'une entité au cours de l'exercice (n) et de l'exercice précédent (n-1). Cette variation peut provenir de diverses opérations qui, pour certaines, comme les augmentations de capital, ne résultent pas d'un accroissement de richesse. La réduction du capital résulte généralement soit d'une absorption de perte, soit d'un rachat d'actions réalisé en vue de leur annulation définitive ou de leur cession ultérieure.

Le modèle de présentation de l'état de variation de capitaux propres est donné au '*chapitre 2 Contenu et présentation des états financiers, 1^{ère} partie*'.

§ 7 Informations à fournir dans l'annexe

Les informations minimales à présenter dans cet état concernent les mouvements liés :

- Au résultat net de l'exercice ;
- Aux changements de méthodes comptables et aux corrections d'erreurs dont l'impact est directement enregistré en capitaux propres ;
- Aux produits et charges enregistrés directement dans les capitaux propres dans le cadre de correction d'erreurs significatives ;
- Aux opérations concernant le capital (augmentation, diminution, remboursement) ;
- Aux distributions de résultat et affectations décidées au cours de l'exercice.

§ 8 Application : Etablissement d'un tableau de variation des capitaux propres

Exemple :

A partir de l'extrait de la balance de la société « AGHIS » ci-après arrêtée au 31/12/N-2 et des informations complémentaires données, il est demandé d'établir le tableau de variation des

capitaux propres au 31/12/N conformément au modèle proposé par le Système Comptable Financier et en incluant, si nécessaire, toutes les rubriques ou colonnes jugées utiles de faire apparaître dans l'état financier que la société « AGHIS » doit présenter.

1) Extrait de la balance AGHIS au 31/12/N-2

Rubrique	Montant (en milliers de DA)	
	Débit	Crédit
Capital social		10 000
Prime d'émission	1 400	500
Ecart de réévaluation		1 000
Réserve légale		500
Autres réserves		400
Report à nouveau		
Résultat net de l'exercice N-2		1 500

2) Informations complémentaires

Informations relatives à l'exercice N-1 :

- a) Résultat net de l'exercice N-1 : Bénéfice de 800 KDA ;
- b) Affectation du résultat N-2 : résorption des déficits antérieurs, réserve légale 5%, le reste en report à nouveau.

Informations relatives à l'exercice N :

- a) Résultat net de l'exercice N : Bénéfice de 900 KDA ;
- b) La société a augmenté son capital par l'émission de 500 nouvelles actions, d'une valeur nominale de 1 000 DA chacune, émises à 1 100 DA ;
- c) Affectation du résultat N-1 : Réserve légale, Réserve facultative (100 KDA), Dividende (200 KDA), le reste en report à nouveau ;
- d) La société a procédé à la réévaluation d'une catégorie de ses immobilisations et a fait ressortir un écart de réévaluation positif de 1 000 KDA ;
- e) Une correction d'erreur fondamentale a eu un impact sur le report à nouveau de 400 KDA.

TABLEAU DE VARIATIONS DES CAPITAUX PROPRES (EN KDA)

	N o T e	Capital social	Prime d'émission	Écart de réévaluation	Écart d'évaluation	Réserve légale	Autres réserves	Report à nouveau	Résultat net de l'exercice	Total
Solde au 31 décembre N-2		10 000	500	1 000		500	400	-1 400	1 500	12 500
Changement de méthode										
Correction d'erreurs										
Résultat net exercice N-1									800	
Affectation du résultat N-2						5		1 495	-1 500	
Solde au 31 décembre N-1		10 000	500	1 000	0	505	400	95	800	13 300
Changement de méthode										
Correction d'erreurs								-400		
Augmentation du capital		500	50							
Réévaluation des immobilisations				1 000						
Résultat net exercice N									900	
Affectation du résultat N-1						40	100	460	-800	
Solde au 31 décembre N		10 500	550	2 000	0	545	500	155	900	15 150

Section 2.

Emprunts et dettes assimilées

§ 1 Notion de dettes

Les dettes sont des obligations contractuelles qui imposent à une entité de remettre à une autre entité soit de la trésorerie, soit un autre actif financier ou non dans le but d'éteindre totalement ou partiellement ces obligations. Elles comprennent :

⇒ Les dettes financières constituées par

- les emprunts auprès des établissements de crédit et autres organismes financiers ;
- les emprunts obligataires ;
- les dettes rattachées à des participations.

⇒ Les dettes fournisseurs et autres dettes d'exploitation : ce sont des dettes courantes qui sont enregistrées dans divers comptes de tiers.

Les dettes financières sont enregistrées dans les comptes suivants :

- 16 «Emprunts et dettes assimilées » ;
- 17 «Dettes rattachées à des participations ».

Les comptes 16 «Emprunts et dettes assimilées » et 17 «Dettes rattachées à des participations » n'enregistrent que des opérations financières dont le dénouement se fait au-delà de douze mois. Les opérations commerciales réalisées à crédit et dont le règlement est prévu dans moins d'un an sont enregistrées dans les comptes de dettes envers les fournisseurs de stocks et de services, les fournisseurs d'immobilisations, etc.

§ 2 Généralités sur les passifs

2.1. Définition

Selon l'article 22 du décret exécutif n°08-156 du 26 mai 2008 portant application de la loi relative au Système Comptable Financier « Les passifs sont constitués des obligations actuelles de l'entité résultant d'événements passés et dont l'extinction devrait se traduire pour l'entité par une sortie de ressources représentatives d'avantages économiques ».

2.2. Présentation des passifs au bilan

Les passifs sont regroupés au bilan en « passifs non courants » et en « passifs courants ». Les passifs courants sont ceux dont il est attendu qu'ils soient réglés dans le cadre du cycle normal d'exploitation ou qui doivent être payés au plus tard dans les douze mois qui suivent la date de clôture de l'exercice.

Ainsi, relèvent normalement de la catégorie des passifs courants les dettes suivantes :

- Les dettes envers les fournisseurs d'exploitation (fournisseurs de stocks, de services et d'immobilisations) ;
- Les dettes fiscales ;
- Les dettes envers les organismes sociaux ;
- Les autres dettes liées à l'exploitation telles que :
 - les avances reçues des clients ;
 - les virements de fonds restant à effectuer sur valeurs mobilières non libérées ;
 - les dettes envers le personnel ;
 - les dettes (avances reçues à court terme) envers les sociétés du Groupe et la société mère dont relève l'entreprise ;
 - les dettes envers les créiteurs divers ;

- dettes sur acquisitions de valeurs mobilières de placement et instruments financiers dérivés,
- autres comptes créditeurs,
- Charges à payer, etc ;
- la trésorerie « passif » (concours bancaires courants), etc.

Tous les autres passifs ne répondant pas aux critères ci-dessus sont classés en tant que passifs non courants. Cependant, l'article 23 du décret exécutif n°08-156 du 26 mai 2008 précise que : « les passifs à long terme portant intérêts sont classés en passifs non courants, même si leur règlement doit intervenir dans les douze mois suivant la date de clôture de l'exercice si :

- leur échéance initiale était fixée à plus de douze mois,
- l'entité à l'intention de refinancer l'obligation sur le long terme,
- cette intention est confirmée par un accord de refinancement ou de rééchelonnement des paiements finalisé avant la date de clôture des comptes ».

Les passifs non courants sont donc constitués par :

- les emprunts et autres dettes assimilés,
- Les impôts différés et provisionnés,
- Les autres dettes non courantes tels que les droits des concédants dans le cas des concessions,
- Les provisions et produits comptabilisés d'avance à plus de douze mois.

3. Les passifs financiers⁽¹⁾

3.1 Définition et éléments constitutifs des passifs financiers

Les passifs financiers sont des dettes nées d'obligations contractuelles qui prévoient la remise de liquidités ou d'autres actifs financiers à une autre entité (IAS 32), c'est-à-dire une sortie de ressources représentatives d'avantages économiques au sens de l'article 22 du décret exécutif n° 08-156 du 26 mai 2008 portant application de la loi portant Système Comptable Financier. L'IAS 32.11 prévoit par ailleurs une autre modalité d'obligation contractuelle pour l'entité consistant à échanger des actifs ou des passifs financiers avec une autre entité à des conditions potentiellement défavorables. Enfin, un passif financier peut représenter également, selon l'IAS 32.11 un « contrat qui sera ou pourra être réglé en instrument de capitaux propres de l'entité elle-même »⁽²⁾.

A titre d'exemples, les passifs financiers peuvent être constitués par :

- ⇒ les moyens de financement tels que les emprunts bancaires et les emprunts obligataires,
- ⇒ les instruments de gestion des risques financiers tels que les instruments dérivés,
- ⇒ les avances et acomptes reçus sur commandes en cours,
- ⇒ les dettes fournisseurs et comptes rattachés, etc.
- ⇒ les dettes nées de l'exploitation de l'entreprise (dettes envers les fournisseurs de stocks, de services et d'immobilisations),
- ⇒ les effets à payer.

1. La définition, l'évaluation et les règles de comptabilisation des passifs financiers (comme des actifs financiers) font l'objet des normes comptables internationales IAS 18, IAS 32, IAS 39 et IFRS 7.

La norme IAS 18 décrit notamment la comptabilisation des produits et des charges sur instruments financiers non évalués à leur juste valeur. Elle précise notamment la manière dont les frais et commissions doivent être pris en compte pour le calcul du taux d'intérêt effectif d'un emprunt.

La norme IAS 32 donne la définition des instruments financiers qui est la suivante : « un instrument financier est un contrat qui donne lieu à un actif financier d'une entité et à un passif financier ou à un instrument de capitaux propres d'une autre entité ».

La norme IAS 39 définit les méthodes de comptabilisation et les méthodes d'évaluation des instruments financiers.

La norme IFRS 7 impose les informations à fournir.

Suite aux dérives qu'a connues le système financier, et en réponse à une recommandation du G20 réuni à Londres le 2 avril 2009 les normes IFRS 9, 10, 12 et 13 ont été publiées par l'IASB.

2. Un instrument de capitaux propres est tout contrat mettant en évidence un « intérêt résiduel dans les actifs d'une entité après déduction de ses passifs (externes) ».

Ne constituent pas des passifs financiers :

- ⇒ les passifs qui ne répondent pas aux critères de définition des passifs financiers (absence d'obligation contractuelle et absence de sortie de trésorerie ou d'un autre actif au profit d'une autre entité),
- ⇒ les passifs soumis à des règles d'évaluation et de comptabilisation spécifiques ou qui ne se traduisent pas par des sorties effectives de trésorerie, tels que :
 - les dettes d'impôt (ce sont des obligations légales ou réglementaires),
 - les avantages au personnel,
 - les contrats de location-financement,
 - les obligations implicites (provisions et passifs éventuels).

Les passifs financiers peuvent être classés en :

- passifs dits primaires comprenant les emprunts bancaires, les emprunts obligataires, les dettes fournisseurs, etc.,
- produits dérivés ou passifs secondaires.

3.2 Règles de comptabilisation des passifs financiers : date de comptabilisation au bilan

L'entreprise comptabilise un passif financier dans son bilan dès qu'elle devient partie au contrat qui est à l'origine de ce passif.

Les emprunts auprès des établissements de crédit et autres organismes financiers ainsi que les emprunts obligataires, sont comptabilisés à la date de réception des fonds. De même que les dettes fournisseurs sont comptabilisées dès que l'entreprise a l'obligation juridique de remettre de la trésorerie, etc. Cependant, lorsque la signature d'une convention de crédit est intervenue au cours de l'exercice précédant la mobilisation de l'emprunt, l'annexe aux états financiers relative à l'exercice précédent doit en faire mention en indiquant les engagements financiers éventuels prévus dans cette convention.

3.3 Règles d'évaluation des passifs financiers

Au terme du paragraphe 126.1 de l'arrêté du 26 juillet 2008, « les emprunts et autres passifs financiers sont évalués initialement au coût, qui est la juste valeur de la contrepartie nette reçue après déduction des coûts accessoires encourus lors de leur mise en place.

Après acquisition, les passifs financiers sont évalués au coût amorti, à l'exception des passifs détenus à des fins de transaction dont l'évaluation est effectuée à la juste valeur ».

La juste valeur d'une dette lors de sa comptabilisation initiale correspond, en règle générale, au montant de la trésorerie reçue. Si cette dette n'est pas assortie d'un taux d'intérêt, il y a lieu de l'actualiser pour tenir compte du gain d'intérêt correspondant à la période de crédit, sauf si l'actualisation est négligeable, ce qui est généralement le cas des dettes nées du cycle d'exploitation normal et qui sont réglées dans les 12 mois qui suivent la clôture de l'exercice et ne sont donc pas actualisées.

Les passifs détenus à des fins de transaction sont évalués à la fin de l'exercice à la juste valeur par le biais du compte de résultats.

En effet, le Système Comptable Financier classe les passifs financiers selon le critère de la méthode de leur évaluation en deux catégories :

- les passifs financiers évalués à la juste valeur par le biais du compte de résultats,
- les autres passifs financiers évalués au coût amorti.

Dans le cadre du présent manuel, sont évalués et comptabilisés au coût amorti à la clôture de l'exercice les emprunts et les dettes assimilées autres que les dettes commerciales à court terme soumises à des conditions normales de crédit ; ce sont notamment :

- les emprunts auprès des établissements de crédit et des établissements financiers,
- les emprunts obligataires remboursables,
- les autres emprunts auprès des autres organismes financiers,
- les autres passifs financiers et dettes à plus d'un an.

4. Généralités sur les emprunts auprès des établissements de crédit et les emprunts obligataires

4.1 Notion d'emprunt

Pour financer ses programmes d'investissements, l'entreprise recourt souvent à un financement externe (endettement) qui peut prendre l'une des principales formes suivantes :

- emprunt auprès d'une banque, d'un établissement financier ou un autre organisme : dans ce cas, l'entreprise s'adresse à une banque déterminée,
- emprunt-obligataires : dans ce cas, l'entreprise s'adresse à un ensemble de prêteurs et l'emprunt est divisé en parts égales appelées obligations.

4.2 Emprunts bancaires

Un emprunt bancaire est formalisé par une convention de crédit qui prévoit en général :

- une date d'effet (date d'engagement),
- le montant de l'emprunt,
- le paiement de commissions,
- le paiement d'un intérêt sur le montant non remboursé,
- la durée de l'emprunt,
- les modalités de remboursement : le remboursement de l'emprunt bancaire classique peut s'effectuer :
 - soit en totalité à la fin de la durée de l'emprunt,
 - soit en plusieurs versements constants ou variables : annuités, semestrialités, etc.

4.3 Emprunts obligataires

L'entreprise peut contracter des emprunts en émettant des titres appelés obligations qui constituent des parts égales de l'emprunt. Elles sont définies par l'article 715 bis 81 du code de commerce comme « [...] des titres négociables qui, dans une même émission, confèrent les mêmes droits de créance pour une même valeur nominale ».

Les obligations émises pour contracter cette forme d'emprunts peuvent être classées en deux groupes :

- les obligations convertibles en actions (article 715 bis 115 du code de commerce),
- les autres obligations remboursables (article 715 bis 81 du code de commerce).

Les règles d'émission d'emprunts obligataires sont fixées par les dispositions des articles 715 bis 81 à 715 bis 109 du code de commerce.

4.3.1 Caractéristiques d'une obligation

Chaque obligation est caractérisée notamment par :

- sa valeur nominale,
- le taux d'intérêt nominal qui rémunère l'obligation,
- la périodicité du service de l'intérêt,
- la durée de l'emprunt,
- les modalités de son remboursement,
- le prix d'émission de l'obligation (prix payé par l'acheteur),
- la valeur de remboursement de l'obligation (somme que va recevoir l'acheteur lors du remboursement de l'obligation).

4.3.2 Conditions d'émission d'un emprunt obligataire : la prime d'émission

Lorsque le prix d'émission, c'est-à-dire le prix (VE) payé par l'acquéreur d'une obligation, est inférieur à la valeur nominale (VN) appelée « pair », on dit que l'obligation est émise en dessous du pair : la différence représente une prime d'émission (PE), soit $PE = VN - VE$.

Dans l'exemple du tableau ci-dessous le prix d'émission de l'obligation A est de 9 250 DA et sa valeur nominale de 10 000 DA, soit une prime d'émission $(PE) = VN(10\ 000\ DA) - VE(9\ 250\ DA) = 750\ DA$.

4.3.3 Conditions de remboursement d'un emprunt obligataire

4.3.3.1 Modalités de remboursement :

L'emprunt obligataire peut être remboursé selon l'une des modalités suivantes :

- Remboursement total en une seule fois à la fin de la durée de l'emprunt ;
- Remboursement par annuités constantes ou par amortissements constants ;
- Remboursement par rachat par l'entreprise des obligations mises en vente par leurs propriétaires ;
- Remboursement par conversion des obligations en actions (emprunts obligataires convertibles en actions), etc.

4.3.3.2 Valeur de remboursement d'une obligation

Le remboursement d'une obligation peut s'effectuer à un prix (VR) qui peut être :

- égal à la valeur nominale, c'est-à-dire un remboursement dit « au pair », soit : Prix de remboursement (VR) = Valeur nominale (VN) ;
- supérieur à la valeur nominale ($VR > VN$) ; dans ce cas, la différence représente une prime de remboursement (PR).

4.3.3.3 Prime de remboursement (PR)

Elle représente la différence entre la valeur de remboursement (VR) et le prix d'émission (VE), soit : $PR = VR - VE$

- lorsque l'obligation est émise au pair et remboursable à un montant plus élevé ($VR > VN$), comme c'est le cas dans l'exemple B du tableau ci-dessous, la prime de remboursement est égale à $PR = VR(11\ 000\ DA) - VN(10\ 000\ DA) = 1\ 000\ DA$;
- Dans le cas où le prix d'émission (9 250 DA) est inférieur à la valeur nominale (10 000 DA) et que la valeur de remboursement (par exemple 11 000 DA) est supérieure à la valeur nominale, il y a une double prime : la prime de remboursement est égale à la différence entre la valeur de remboursement (11 000 DA) et le prix d'émission (9 250 DA), soit $11\ 000 - 9\ 250 = 1\ 750\ DA$, ce qui correspond au total des deux primes suivantes :
- $(10\ 000 - 9\ 250) + (11\ 000 - 10\ 000) = (750 + 1\ 000) = 1\ 750\ DA$.

Remarque :

Dans le cas des emprunts obligataires convertibles en actions, il n'y a pas de prime de remboursement puisque ces obligations ne sont pas remboursables.

Exemples :

- ⇒ Valeur nominale, prix d'émission, valeur de remboursement,
- ⇒ Prime d'émission, prime de remboursement.

En DA

		A	B	C
		VE < (VN<VR)	VR > VN	VE<VN
a- Valeur nominale de l'obligation	VN	10 000	10 000	10 000
b- Valeur d'émission de l'obligation	VE	9 250	10 000	9 250
c- Valeur de remboursement de l'obligation	VR	11 000	11 000	10 000
d- Prime d'émission (a-b)	PE	750	0	750
e- Prime de remboursement (c-b)	PR	1 750	1 000	750

§ 3 - Evaluation et comptabilisation initiale des emprunts et dettes assimilées

1 Règle d'évaluation et comptabilisation initiale des emprunts et dettes assimilées

1.1 Evaluation

Le § 126-1 de l'arrêté du 26 juillet 2008 pose la règle d'évaluation suivante : « Les emprunts et autres passifs financiers sont évalués initialement au coût, qui est la juste valeur de la contrepartie nette reçue après déduction des coûts accessoires encourus lors de leur mise en place ».

Les coûts accessoires encourus lors de la mise en place d'un emprunt sont des coûts marginaux directement attribuables à l'émission de cet emprunt. Un coût marginal est défini comme étant un coût qui n'aurait pas été subi si l'entreprise n'avait pas émis cet emprunt.

Les coûts accessoires comprennent notamment les frais d'émission, les commissions de banque, les frais de conseil et d'assistance tels que les honoraires d'études, l'élaboration de prospectus, les redevances à la COSOB dans le cas des emprunts obligataires, les frais de publicité, les taxes non récupérables, etc.

Par contre ne sont pas inclus dans les coûts accessoires d'un emprunt obligataire :

- les primes d'émission et de remboursement liées à cet emprunt,
- les coûts administratifs et les frais de siège.

Les coûts accessoires sont comptabilisés (intégrés) dans les charges financières calculées par la méthode du taux d'intérêt effectif (cf § 4 ci-après relatif à l'évaluation et à la comptabilisation en fin d'exercice d'un emprunt au coût amorti et des charges financières)

Remarque :

Les coûts accessoires relatifs à des passifs évalués à la juste valeur sont enregistrés dans les comptes de charges concernés.

1.2 Comptabilisation des emprunts et dettes assimilées

Les emprunts et dettes assimilées sont enregistrés dans l'un des comptes suivants prévus par l'arrêté du 26 juillet 2008 qui peuvent être subdivisés en fonction des besoins de gestion de l'entreprise :

- 161 « Titres participatifs »,
- 162 « Emprunts obligataires convertibles »,
- 163 « Autres emprunts obligataires »,
- 164 « Emprunts auprès des établissements de crédit »,
- 165 « Dépôts et cautionnements reçus »,

- 167 « Dettes sur contrat de location-financement »,
 168 « Autres emprunts et dettes assimilées »,
 169 « Primes de remboursement des obligations ».

2 Evaluation et comptabilisation initiale des emprunts auprès des établissements de crédit et autres organismes financiers

	Cas 1	Cas 2	Cas 3
a- Montant brut (DA)	20 000 000	20 000 000	20 000 000
b- Frais accessoires (DA)	500 000	500 000	500 000
c- Montant net (DA)=a-b	19 500 000	19 500 000	19 500 000
d-Taux d'intérêt annuel	5%	5%	5 %
e- Durée de l'emprunt	5 ans	5 ans	5 ans
f- Modalités de remboursement	Remboursement global à la fin de la 5 ^{ème} année	Annuités Constantes	Annuités Constantes
g- Taux d'intérêt du marché ⁽¹⁾	5%/l'an	4%/l'an	6 %/l'an
h- Date de l'emprunt	02-01-N	02-01-N	02-01-N

(1) A défaut d'un marché actif (taux de rendement moyen des obligations), le taux de référence peut être celui des obligations d'Etat.

Détermination de la juste valeur d'un emprunt bancaire lors de sa comptabilisation initiale

a) **Cas 1** : le taux d'intérêt de la convention de crédit correspond à celui du marché :

- ⇒ **Juste valeur de l'emprunt** : elle est égale au montant de la trésorerie nette reçue (montant de la transaction), c'est-à-dire au montant brut de l'emprunt diminué des frais accessoires, soit 20 000 KDA - 500 KDA = 19 500 KDA.
- ⇒ **Comptabilisation initiale de l'emprunt à l'émission** :

	02-01-N	D	C
512x 164	Banques, comptes courants Emprunts auprès des Etablissements de crédit Constatation juste valeur de l'emprunt bancaire (20 000 000 - 500 000)	19 500 000	19 500 000

b) **Cas 2** : le taux d'intérêt du marché (4%) est inférieur au taux de l'emprunt (5%), soit une différence significative de un (01) point.

La juste valeur de la contrepartie reçue à enregistrer au compte 164 « Emprunts auprès des établissements de crédit » est déterminée selon la procédure suivante :

i. L'emprunt étant remboursable par annuités constantes, il convient de déterminer le montant de cette annuité, soit :

$$a = 20\,000\,000 \text{ DA} \times 0,05 / (1 - 1,05^{-5})$$

$$a = 4\,619\,495,96 \text{ DA.}$$

ii. Calcul de la somme des cinq (5) annuités de remboursement, actualisées au taux d'intérêt du marché (4 %), soit :

$$= 4\,619\,4495,96 \times 1,04^{-1} + 4\,619\,4495,96 \times 1,04^{-2} + \dots + 4\,619\,4495,96 \times 1,04^{-5}$$

$$= 20\,565\,175 \text{ DA.}$$

iii. Calcul de la juste valeur de l'emprunt :

20 565 175 DA – 500 000 DA = 20 065 175 DA. C'est ce montant qu'il convient d'enregistrer au crédit du compte emprunt et la différence entre le montant reçu et la juste valeur soit (20 065 175 – 19 500 000) = 565 175 DA, représente des frais financiers à comptabiliser en charges, soit le schéma d'écriture suivant :

02-01-N		Débit	Crédit
512x	Banques, comptes courants	19 500 000	
661x	Charges d'intérêts	565 175	
164	Emprunts auprès des Etablissements de crédit		20 065 175
	Constatation de la juste valeur de l'emprunt bancaire		

c) **Cas 3** : le taux d'intérêt du marché (6%) est supérieur au taux de l'emprunt (5%), soit une différence significative de un (01) point.

- L'annuité constante de remboursement de l'emprunt est égale à 4 619 495,96 DA ;
- Valeur actualisée des annuités constantes de remboursement au taux de 6 %

$$= 4\,619\,495,96 \times 1,06^{-1} + 4\,619\,495,96 \times 1,06^{-2} + \dots + 4\,619\,495,96 \times 1,06^{-5}$$

$$= 19\,458\,997 \text{ DA ;}$$

- Juste valeur de l'emprunt

La juste valeur de la contrepartie nette reçue est égale à la somme des cinq annuités constantes de remboursement actualisées au taux d'intérêt du marché (6 %) diminuée des frais accessoires d'emprunt, soit 19 458 997 DA – 500 000 DA = 18 958 997 DA. Ce montant est à enregistrer au passif au compte 164 « Emprunts auprès des établissements de crédit ».

La différence entre cette juste valeur et le montant net l'emprunt, constitue un produit financier, soit 19 500 000 DA – 18 958 997 DA = 541 003 DA ;

- Comptabilisation initiale de l'emprunt bancaire :

02-01-N		Débit	Crédit
512x	Banques comptes courants	19 500 000	
164x	Emprunts auprès des Etablissements de crédit		18 958 997
768x	Autres produits financiers		541 003
	Constatation de l'emprunt bancaire		

3. Evaluation et comptabilisation initiale d'un emprunt obligataire

- ⇒ Les emprunts obligataires convertibles en actions sont évalués à leur valeur nominale et enregistrés au compte 162x « Emprunts obligataires convertibles en actions » ;
- ⇒ Les emprunts obligataires remboursables sont évalués et comptabilisés selon les règles d'évaluation et de comptabilisation des passifs financiers et sont enregistrés au compte 163 « Autres emprunts obligataires ».

2.1 Evaluation et comptabilisation d'un emprunt obligataires convertible en actions

Les obligations convertibles en actions sont émises dans le but de renforcer les capitaux propres de l'entreprise et lui procurer des moyens de financement permanents. Leur émission est régie par les dispositions des articles 715 bis 114 à 715 bis 125 du code de commerce. Elles sont évaluées lors de leur émission selon la règle donnée au point 1.1 ci-dessus et enregistrées au crédit du compte 162x « Emprunts obligataires convertibles en actions ».

Un droit d'option est attaché à chaque obligation convertible en action. Il permet à l'obligataire d'exercer son droit de conversion de l'obligation en action selon les conditions définies dans le

contrat d'émission. Lorsque les obligations convertibles en actions sont émises au dessus du pair (au dessus de la valeur nominale), il en résulte une prime ; ces obligations constituent alors des instruments financiers composés, car elles comprennent une composante dette et une composante capitaux propres comptabilisée au compte 103 « Primes liées au capital social » prévu par le Système Comptable Financier

Exemple :

En vue de renforcer ses capitaux propres, et après accord de son assemblée générale, une entreprise a émis 5 000 obligations le 02 janvier de l'année N au prix unitaire de 12 500 DA de valeur nominale de 10 000 DA.

Schéma d'enregistrement comptable d'une émission d'obligations convertibles en actions :

02 janvier N		Débit	Crédit
512X	Banques, comptes courants	62 500 000	
162x	Emprunts obligataires convertibles en actions		50 000 000
103	Primes liées au capital social		12 500 000
Emission au prix de 12 500 DA de 5 000 obligations convertibles en actions de valeur nominale 10 000 DA			

La décision de convertir toutes les obligations en capital a été prise effectivement par l'assemblée des obligataires réunie le 01 juillet de l'année N

01 juillet N		Débit	Crédit
162x	Emprunts obligataires convertibles en actions	50 000 000	50 000 000
101	Capital social		
Augmentation de capital par conversion de 5 000 obligations de valeur nominale 10 000 DA			

En cas de remboursement, le compte 162 et le compte 103 sont débités pour solde par le crédit d'un compte de trésorerie.

3.2 Evaluation et comptabilisation initiale d'un emprunt obligataire remboursable

3.2.1 Exemple :

Considérons les données suivantes relatives à l'émission d'un emprunt obligataire :

Date de l'émission de l'emprunt-obligataire	02-01-N
Nombre d'obligations.....	800 000
Valeur nominale de l'obligation.....	10 000 DA
Montant nominal de l'emprunt obligataire	8 000 000 000 DA
Prix d'émission de l'obligation.....	9 250 DA
Valeur de remboursement de l'obligation	10 000 DA
Taux d'intérêt fixe.....	5 % l'an
Durée de l'emprunt.....	5 ans
Modalités de remboursement.....	Rembt global 5èm année
Frais d'émission	50 000 000 DA
Prime d'émission attachée à chaque obligation (10 000 - 9 250)	750 DA

3.2.2. Evaluation d'un emprunt-obligataire lors de sa comptabilisation initiale

a) Les données relatives à l'emprunt-obligataire ci-dessus peuvent se résumer ainsi :

Désignation	Calcul	Montant (KDA)
a Montant nominal	800 000 obligations x 10 000 DA	8 000 000
b Montant brut encaissé	800 000 obligations x 9 250 DA	7 400 000
c Frais d'émission	50 000 000 DA	50 000
d Montant net encaissé (juste valeur de l'emprunt) b-c	7 400 000 KDA - 50 000 KDA	7 350 000
e Prime d'émission	800 000 x (10 000 - 9 250) DA	600 000

b) Evaluation et comptabilisation initiale

A l'émission, l'entreprise comptabilise l'emprunt obligataire à sa juste valeur, qui est égale à la différence entre le montant brut encaissé (9 250 DA x 800 000 = 7 400 000 KDA) et les frais accessoires (50 000 KDA), soit 7 400 000 - 50 000 = 7 350 000 KDA

L'écriture à passer consiste à

- créditer le compte 163 « Autres emprunts obligataires » pour la juste valeur de l'emprunt, soit 7 350 000 KDA),
- débiter le compte de disponibilités pour le montant net encaissé (7 350 000 KDA)

D'où le schéma d'écriture suivant :

		KDA	
		Débit	Crédit
	02-01-N		
512	Banque, compte courant (9 250 x 800 000 - 50 000 000)	7 350 000	
163x	Autres emprunts obligataires Emission de 800 000 obligations de 10 000 DA émises au prix de 9 250 DA et remboursables 11 000 DA; taux d'intérêt fixe 5 % l'an ; frais démission 50 000 000 DA		7 350 000

Remarque : le montant des frais d'émission et de la prime d'émission sera pris en charge par le biais du TIE et sera étalé sur la durée de l'emprunt lors des écritures de fin d'exercice.

4. Evaluation et comptabilisation initiale des instruments financiers dérivés

Lors de l'acquisition d'instruments financiers dérivés, le coût d'acquisition est enregistré :

⇒ au débit du compte 52 « Instruments financiers dérivés » en distinguant éventuellement dans des sous-comptes la nature des instruments :

- instruments financiers dérivés, immédiatement négociables sur un marché assurant la liquidité et la sécurité des transactions,
- instruments de couverture,
- autres instruments financiers dérivés,

⇒ en contrepartie des comptes financiers concernés.

5. Titres participatifs

5.1 Définition

Les titres participatifs sont définis par l'article 715 bis 74 du Code de commerce comme étant «[...] des titres de créance dont la rémunération comporte une partie fixe établie par le contrat et une partie variable calculée par référence à des éléments relatifs à l'activité ou aux résultats de la société et assise sur la valeur nominale du titre».

Ils « [...] ne sont remboursables qu'en cas de liquidation de la société ou à l'initiative de cette dernière à l'expiration d'un délai qui ne peut être inférieur à 5 ans, dans les conditions prévues par le contrat d'émission ».

Les titres participatifs sont donc des dettes dont le remboursement intervient à l'initiative du débiteur. Leur rémunération comprend une partie fixe (intérêts) et une partie variable (dividendes).

Les intérêts sont comptabilisés au compte 661 « Charges d'intérêts ».

Les dividendes constituent une partie de l'affectation du résultat.

5.2 Evaluation et comptabilisation

Les titres participatifs sont évalués à leur valeur d'émission, généralement leur valeur nominale, en multipliant le nombre de titres émis par le prix d'émission du titre

Ils sont comptabilisés lors de leur émission au crédit du compte 161 « Titres participatifs » par le débit d'un compte de disponibilités ou d'un compte de dette en contrepartie de la conversion de celle-ci en titres participatifs.

Exemple :

Dans le cadre de sa restructuration financière, une entreprise a émis 5 000 titres participatifs de valeur nominale unitaire de 10 000 DA en contrepartie de la « transformation » de son découvert bancaire (50 000 KDA) en titres participatifs.

Les enregistrements comptables liés à cette opération sont les suivants (en KDA) :

⇒ Emission des titres :

N° cpte	Intitulés des comptes et libellés	Débit	Crédit
519x/16x	Concours bancaires courants/Emprunts x....	50 000	
161	Titres participatifs		50 000

⇒ **Charges d'intérêts** : si le taux d'intérêt est de 2,5 % l'an, l'écriture à passer à la clôture de chaque exercice est de la forme suivante :

N° cpte	Intitulés des comptes et libellés	Débit	Crédit
661	Charges d'intérêts	1 250	
512X	Banques, comptes courants		1 250

⇒ Dividendes

Compte	Intitulés des comptes et libellés	Débit	Crédit
12	Résultat net	X	
161x	Dettes rattachées à des titres participatifs : dividendes à payer		X

⇒ **Remboursement** de l'emprunt : supposons que l'entreprise décide du remboursement de la totalité des titres participatifs à la fin de la 7^{ème} année :

	Intitulés des comptes et libellés	Débit	Crédit
161	Titres participatifs	50 000	
512x	Banques, comptes courants		50 000

6. Dépôts et cautionnements reçus

6.1 Définitions des dépôts et cautionnements

Un dépôt représente une somme d'argent confiée par une personne physique ou morale à l'entreprise qui s'engage à la garder et à la restituer au déposant au moment où celui-ci la réclamera.

Un cautionnement représente une somme reçue par l'entreprise pour servir de garantie à l'exécution d'un contrat ou d'une obligation, généralement d'un marché et que le déposant ne peut récupérer avant la réalisation d'une condition suspensive prévue par le contrat (marché).

6.2 Evaluation et comptabilisation des dépôts et cautionnements

Les dépôts et cautionnements (reçus) sont des dettes assimilés à des emprunts (autres passifs financiers) enregistrés au crédit du compte 165 « Dépôts et cautionnements reçus » par le débit d'un compte de trésorerie.

Les dépôts et cautionnements sont évalués initialement au coût, qui est la juste valeur de la contrepartie nette reçue après déduction des coûts accessoires encourus lors de leur mise en place.

A la fin de l'exercice, ils sont évalués au coût amorti sauf s'ils sont détenus à des fins de transaction, auquel cas, ils seront évalués à la juste valeur.

Toutefois, si l'actualisation est négligeable les dépôts et cautionnements sont comptabilisés à leur valeur nominale comme suit :

⇒ Réception du dépôt ou du cautionnement

N° cpte	Intitulés des comptes et libellés	Débit	Crédit
512	Banques, comptes courants	X	
165	Dépôts et cautionnements reçus		X

⇒ Restitution du dépôt ou du cautionnement

N° cpte	Intitulés des comptes et libellés	débit	Crédit
165	Dépôts et cautionnements reçus	X	
512	Banques, comptes courants		X

7 Dettes sur contrats de location-financement

7.1 Définition

La location-financement (cf. section 4, chapitre 1, Titre I, partie 2 du présent manuel) est un 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 sans transfert de propriété en fin de contrat.

7.2 Evaluation et comptabilisation

La dette sur contrat de location-financement est évaluée pour le même montant que le coût d'entrée du bien pris en location financement. Elle est enregistrée au crédit du compte 167 « Dettes sur contrat de location-financement » par le débit du compte 2x « immobilisations corporelles » concerné.

La dette attachée au bien en location-financement figure au passif du preneur pour le montant le plus faible entre la juste valeur du bien loué et la valeur actualisée des paiements minimaux prévus au contrat (ces paiements minimaux incluent la valeur actualisée de rachat en fin de bail si, à la conclusion du contrat, il existe une certitude raisonnable que l'option d'achat sera levée).

La valeur actualisée est déterminée au taux implicite du contrat ou, à défaut, au taux d'intérêt d'endettement marginal du preneur.

Le montant des redevances prévues au contrat est décomposé en deux parties : une partie représente le remboursement du principal de la dette (compte 167 « Dettes sur contrats de location financement ») et l'autre partie représente les intérêts (compte 661 « Charges d'intérêts »).

8 « Autres emprunts et dettes assimilées »

8.1 Définition

Ce sont les emprunts et dettes autres que les emprunts auprès des établissements de crédit et les emprunts obligataires. Ils sont enregistrés au compte 168 « Autres emprunts et dettes assimilées » :

8.2 Evaluation et comptabilisation

Les règles d'évaluation et de comptabilisation de cette catégorie d'emprunts sont celles applicables aux emprunts auprès des établissements de crédit. Ils sont évalués et comptabilisés en tant que passifs financiers de l'entreprise de la manière suivante :

- A leur entrée au bilan, ils sont évalués et comptabilisés à la juste valeur de la contrepartie reçue après déduction des coûts accessoires encourus lors de leur mise en place ;
- A la clôture de chaque exercice, ils sont comptabilisés au coût amorti selon la méthode du taux d'intérêt effectif (TIE) si lors de l'enregistrement initial, ils comportent des frais d'émission ou d'autres charges attribuables à l'emprunt ;
- Le taux d'intérêt effectif est le taux qui actualise les flux attendus des sorties de trésorerie futures jusqu'à l'échéance (le remboursement à payer à l'établissement financier) et à la valeur comptable nette actuelle du passif financier. Il correspond au taux de rendement interne du passif financier concerné.

Evaluations des passifs financiers après leur comptabilisation initiale

1. Règles d'évaluation et de comptabilisation des passifs financiers à la clôture de l'exercice : le taux d'intérêt effectif (T.I.E) et le coût amorti

A chaque arrêté de comptes, les passifs financiers doivent être évalués en appliquant les règles suivantes :

- les passifs financiers détenus à des fins de transaction sont évalués à la juste valeur : ces passifs sont définis au plan théorique comme étant ceux détenus dans le principal but de dégager un bénéfice grâce aux fluctuations à court terme de son prix,
- « [...] les passifs financiers autres que ceux détenus à des fins de transaction sont évalués au coût amorti, [...] » (§ 126-1 de l'arrêté du 26 juillet 2008) sur la base du taux d'intérêt effectif,
- les dettes commerciales/d'exploitation soumises à des conditions normales de crédit sont évaluées à leur valeur nominale dans la mesure où il s'agit de dettes sans taux déclaré et si l'effet de l'actualisation est négligeable.

Remarque :

Les intérêts courus non échus relatifs à ces emprunts sont enregistrés dans les sous-comptes de chacun des comptes de dettes concernés.

2. Catégories de passifs financiers

Le Système Comptable Financier distingue deux catégories de passifs financiers en fonction des modalités de leur évaluation en fin d'exercice :

- les passifs financiers détenus à des fins de transaction, évalués à la juste valeur,
- les passifs financiers évalués au coût amorti.

3. Passifs financiers évalués à la juste valeur : passifs de transaction

Les passifs de transaction sont des dettes émises à des fins spéculatives c'est-à-dire dans le but de tirer un bénéfice des fluctuations de leurs prix à court terme. Ils comprennent les dettes rachetées par l'entité, les contrats à terme conclus de gré à gré, les ventes à découvert de titres (actions), les obligations de remettre des titres empruntés à un vendeur à découvert, etc. Ils comprennent aussi les instruments dérivés qui ne sont pas des instruments de couverture.

A la fin de chaque exercice, lors de l'arrêté des comptes, cette catégorie de passifs est évaluée en juste valeur. La variation de leur valeur par rapport au précédent arrêté est inscrite au compte de résultat.

3.1 Définition de la juste valeur

La juste valeur est définie par référence au marché ; elle représente le montant auquel un passif peut être éteint entre des parties consentantes et disposant d'une information complète dans le cadre d'un marché concurrentiel.

3.2 Détermination de la juste valeur d'un passif financier lors de l'arrêté des comptes

La juste valeur peut être déterminée comme suit :

- dans le cas où il existe un marché actif, la juste valeur sera déterminée par référence au prix convenu lors de l'opération ou par référence à des prix de marché pour des transactions comparables,
- en l'absence de prix de marché, elle est calculée en utilisant des techniques d'évaluation généralement acceptées (actualisation des flux futurs de l'opération ou par un modèle approprié),
- la référence à la juste valeur d'un autre instrument similaire.

Remarque :

Les passifs évalués à la juste valeur sont comptabilisés lors de leur entrée au bilan au coût, qui est la juste valeur de la contrepartie nette reçue après déduction des coûts accessoires encourus lors de leur mise en place.

Exemple :

Au cours de l'exercice N-1, la société X a émis un emprunt obligataire de 10 000 obligations qu'elle a décidé de classer en « passifs de transaction ». Ces obligations sont souscrites en totalité pour un prix unitaire de 5 000 DA. Les frais d'émission totalisent 2 500 000 DA.

▪ Juste valeur de l'emprunt :

Montant brut encaissé :	10 000 x 5 000 DA =	50 000 000 DA
Frais d'émission	:	2 500 000 DA
Montant net encaissé :		47 500 000 DA

- **Ecritures comptables à l'entrée au bilan :** à l'entrée au bilan, la société comptabilise l'emprunt comme suit :

		xx/N-1	Débit	Crédit
512		Banques, comptes courants	47 500 000	
	163	Autres emprunts obligataires		47 500 000
		Constatation emprunt obligataire et des frais d'émission		

A la clôture de l'exercice N, le cours de l'obligation est de 5 500 DA. Lors de l'arrêté des comptes, l'entreprise doit constater une charge de $(5 500 \times 10 000) - 47 500 000 = 7 500 000$ DA

- **Ecriture comptable à la fin de l'exercice N**

		31/12/N	Débit	Crédit
665		Ecart d'évaluation s/ actif financier moins-values	7 500 000	
	163	Autres emprunts obligataires		7 500 000

Ainsi, la variation, entre deux exercices comptables, de la juste valeur d'un passif classé en « passifs de transaction », est enregistrée au compte de résultat (charge ou produit).

4 - Passifs financiers évalués au coût amorti

Les passifs financiers évalués au coût amorti comprennent notamment les emprunts bancaires et les emprunts auprès des établissements de crédit et des organismes financiers ainsi que les emprunts obligataires.

4.1 Evaluation et comptabilisation d'un passif financier au coût amorti en fin d'exercice

A la fin de chaque exercice, lors de l'arrêté des comptes :

- les passifs financiers autres que les passifs de transaction sont évalués à leur coût amorti sur la base du taux d'intérêt effectif,
- les charges financières pour la période sont enregistrées en appliquant le taux d'intérêt effectif au coût amorti de début de période,
- « Les coûts accessoires encourus pour la mise en place d'un emprunt et les primes de remboursement ou d'émission d'emprunt sont étalés de manière actuarielle sur la durée de l'emprunt (§ 126-2 de l'arrêté du 26 juillet 2008).

4.1.1 Notion de coût amorti

Le coût amorti d'un passif financier est le montant auquel le dit passif financier a été évalué lors de sa comptabilisation initiale :

- diminué des remboursements en principal,
- majoré ou diminué de l'amortissement cumulé de toute différence entre ce montant initial et le montant à l'échéance.

4.1.2 Le taux d'intérêt effectif d'un emprunt

Le taux d'intérêt effectif (TIE) d'un emprunt est le taux d'actualisation qui permet de rendre égales la valeur comptable actuelle du passif financier (juste valeur) et la valeur actualisée des flux attendus des sorties de trésorerie futures que ce passif financier engendrera pendant sa durée de vie (jusqu'à l'échéance). Il correspond au taux de rendement interne de ce passif financier.

Dès lors qu'un emprunt relevant de la catégorie des passifs évalués au coût amorti comporte des frais accessoires, il faut déterminer son T.I.E.

4.2 Evaluation d'un emprunt bancaire à la clôture de l'exercice : T.I.E, coût amorti et charges d'intérêts

Supposons que les emprunts bancaires (§ 3 point 2 ci-avant) relèvent de la catégorie « Autres passifs » qu'il convient d'évaluer lors de l'arrêt des comptes, à la fin de chaque exercice, au coût amorti sur la base du taux d'intérêt effectif :

a) Coût amorti d'un emprunt bancaire (cas 1) :

Montant de l'emprunt.....	20 000 000 DA
Frais accessoires d'emprunt	500 000 DA
Intérêts versés annuellement au taux de	5 %
Durée de l'emprunt.....	5 ans
Remboursement global	à la fin de la 5ème année
Date de l'emprunt.....	02-01-N

⇒ **Juste valeur de l'emprunt : $20\,000\,000 - 500\,000 = 19\,500\,000$ DA.** Ce montant est enregistré initialement (02-01-N) au crédit du compte 164 « Emprunts auprès des établissements de crédit ».

⇒ **Flux futurs de trésorerie (paiement des intérêts et remboursement de l'emprunt)**

Année	1	2	3	4	5
Intérêts courus 20 000 000x5%	1 000 000	1 000 000	1 000 000	1 000 000	1 000 000
Remboursement emprunt					20 000 000
Total des flux de trésorerie	1 000 000	1 000 000	1 000 000	1 000 000	21 000 000

⇒ **Calcul du taux d'intérêt effectif (T.I.E)**

C'est le taux qui rend égale la valeur actualisée des sorties de trésorerie (paiement des intérêts et remboursement du principal) à la juste valeur de l'emprunt (montant figurant au bilan au 02-01-N) ; il est déterminé par la résolution de l'équation suivante :

$$19\,500\,000 = 1\,000\,000x(1+tie)^{-1} + 1\,000\,000x(1+tie)^{-2} + \dots + 21\,000\,000x(1+tie)^{-5}$$

soit : T.I.E = 5,586836 %

⇒ **Calcul du coût amorti et des charges d'intérêts à la clôture de chaque exercice : établissement du tableau d'amortissement de l'emprunt à l'aide du T.I.E**

Coût amorti début de Période	Flux de Trésorerie* (Intérêts à 5 %)	Charges d'intérêts (t.i.e) = 5,586836%	Différence de flux financiers	Coût amorti fin de période
a	b	c = a x t.i.e	d = c - b	e = a+c-b
19 500 000	1 000 000	1 089 433	89 433	19 589 433
19 589 433	1 000 000	1 094 430	94 430	19 683 863
19 683 863	1 000 000	1 099 705	99 705	19 783 568
19 783 568	1 000 000	1 105 274	105 274	19 888 842
19 888 842	1 000 000	1 111 158	111 158	20 000 000
Totaux	5 000 000	5 500 000	500 000	

(*) Dans cet exercice, les flux de la période sont représentés par les seuls intérêts calculés au taux prévu par la convention de crédit.

Remarque :

1. Le coût amorti de cet emprunt au 31-12-de l'exercice 1 se calcule de la manière suivante :

- a - Montant de l'emprunt à l'émission, net des frais d'émission 19 500 000 DA
- b - Intérêts de l'exercice 1 calculés sur la base du t.i.e (5,586836 %) 1 089 433 DA
- c - Sorties de trésorerie au cours de l'exercice 1 (intérêts)..... 1 000 000 DA
- = Coût amorti à la fin de l'exercice 1(a+b-c) 19 589 433 DA

2. Le montant total des charges d'intérêts (5 500 000 DA), calculées avec le taux d'intérêt effectif (T.I.E) soit 5,586836 %, comprend les frais d'émission (500 000 DA) et les intérêts (5 000 000 DA) calculés au taux nominal de l'emprunt (5 %) qui se trouvent ainsi tous deux étalés de manière actuarielle sur la durée de l'emprunt.

⇒ **Enregistrement de l'emprunt à l'émission**

02-01-N		débit	crédit
512x 164	Banques, comptes courants Emprunts auprès des Etablissements de crédit Constatation de l'émission de l'emprunt bancaire (20 000 000 - 500 000)	19 500 000	19 500 000

⇒ Enregistrement du coût amorti de l'emprunt et des charges d'intérêts à la fin de chaque exercice

		31-12-N	débit	crédit
661	Charges d'intérêts (19500000xt i e)		1 089 433	1 000 000
512	Banques, comptes courants			89 433
164	Emprunts auprès des établissements de crédit			
	Constatation des charges d'intérêts et ajustement du coût amorti			
		31-12-N+1	débit	crédit
661	Charges d'intérêts (19500000+89433) x t i e		1 094 430	1 000 000
512	Banques, comptes courants			94 430
164	Emprunts auprès des établissements de crédit			
	Constatation des charges d'intérêts et ajustement du coût amorti			
		31-12-N+2	débit	crédit
661	Charges d'intérêts (19500000+89433+94430) x t i e		1 099 705	1 000 000
512	Banques, comptes courants			99 705
164	Emprunts auprès des établissements de crédit			
	Constatation des charges d'intérêts et ajustement du coût amorti			
		31-12-N+3	débit	crédit
661	Charges d'intérêts		1 105 275	1 000 000
512	Banques, comptes courants			105 274
164	Emprunts auprès des établissements de crédit			
	Constatation des charges d'intérêts et ajustement du coût amorti			
		31-12-N+4	débit	crédit
661	Charges d'intérêts		1 111 158	1 000 000
512	Banques, comptes courants			111 158
164	Emprunts auprès des établissements de crédit			
	Constatation des charges d'intérêts et ajustement du coût amorti			
		31-12-N+4	débit	crédit
164	Emprunts auprès des établissements de crédit		20 000 000	20 000 000
512	Banques, comptes courants			
	Remboursement de l'emprunt			

Remarque :

Le crédit du compte 164 « Emprunts auprès des établissements de crédit » au 31-12-N+4, c'est-à-dire au bout de la 5^{ème} année est de : 19 500 000+89 433+94 430+99 705+105 274+111 158 = 20 000 000.

b) Coût amorti d'un emprunt bancaire (cas 2) :

a-Montant brut (DA)	20 000 000
b- Frais accessoires (DA)	500 000
c- Montant net (DA)=a-b	19 500 000
d-Taux d'intérêt annuel	5%
e- Durée de l'emprunt	5 ans
f-Modalités de remboursement	Annuités constantes
g-Taux d'intérêt du marché	4%
h- Date de l'emprunt	02-01-N

1° Tableau d'amortissement de l'emprunt au taux contractuel (ou nominal) :

Annuité constante de remboursement

$$a = 20\,000 \times 0,05 / (1 - 1,05^{-5})$$

$$a = 4\,619\,495,96 \text{ DA}$$

Tableau I - Amortissement de l'emprunt bancaire
au taux contractuel (5 % l'an)

Année	Montant restant dû (a)	Annuités de remboursement		
		Principal (b)	Intérêts (c)	Annuité (d)=b+c
1	20 000 000	3 619 496	1 000 000	4 619 496
2	16 380 504	3 800 471	819 025	4 619 496
3	12 580 033	3 990 494	629 002	4 619 496
4	8 589 539	4 190 019	429 477	4 619 496
5	4 399 520	4 399 520	219 976	4 619 496
Totaux			20 000 000	23 097 480

2° Valeur actualisée des annuités constantes de remboursement au taux du marché (4%)

$$= 4\,619\,495,96 \times (1,04)^{-1} + 4\,619\,495,96 \times (1,04)^{-2} + \dots + 4\,619\,495,96 \times (1,04)^{-5} = 20\,565\,175,27 \text{ DA}$$

3° Juste valeur de l'emprunt sans les frais accessoires

$$JV = 20\,565\,175 \text{ DA} - 500\,000 \text{ DA}$$

$$= 20\,065\,175 \text{ DA}$$

Ce montant a été comptabilisé au crédit du compte 164 « Emprunts auprès des établissements de crédit » au début de l'exercice lors de l'entrée de l'emprunt au bilan.

4° Calcul du taux d'intérêt effectif (T.I.E) :

L'annuité de remboursement et la juste valeur de l'emprunt vont servir de base au calcul du taux d'intérêt effectif de l'emprunt, qui est déterminé par la résolution de l'équation suivante :

$$0 = -20\,065\,175,27 + 4\,619\,495,96 \times (1 + t_{ie})^{-1} + \dots + 4\,619\,495,96 \times (1 + t_{ie})^{-5}$$

$$\text{Soit, T.I.E} = 4,882411555 \%$$

5°/ Etablissement du tableau d'amortissement de l'emprunt avec le T.I.E (4.882412 %) :

Le taux d'intérêt effectif (T.I.E) va permettre de calculer le coût amorti de l'emprunt à la fin de chaque exercice ainsi que le montant des charges financières à comptabiliser. Le tableau d'amortissement de l'emprunt établi avec le t.i.e se présente comme suit :

Tableau II - Amortissement de l'emprunt bancaire avec le T.I.E

Année	Coût amorti	Annuités	Charges	Coût amorti
	début de période	(Flux)	Financières	fin de période
	a	b	c	d = a+c-b
1	20 065 175	4 619 496	979 666	16 425 345
2	16 425 345	4 619 496	801 954	12 607 803
3	12 607 803	4 619 496	615 565	8 603 872
4	8 603 872	4 619 496	420 077	4 404 453
5	4 404 453	4 619 496	215 043	0
Totaux		23 097 480	3 032 305	

Remarques :

1. Le coût amorti à la fin de chaque exercice (d) (exemple au 31-12-N2) est égal :

- au coût amorti au début de l'exercice (fin de l'exercice précédent) (a).... 16 425 345 DA
 - charges financières de l'exercice calculées avec le t.i.e (c)..... + 801 954 DA
 - sorties de trésorerie au cours de l'exercice (flux réels) (b)..... - 4 619 496 DA
- = Coût amorti au 31-12-N2 (a+c-b)..... 12 607 803 DA

2. Les charges financières (c) à comptabiliser sont celles calculées avec le taux d'intérêt effectif.

3. Une différence de 500 000 KDA ressort entre les charges financières calculées au taux nominal (3 097 480 KDA- Tableau I) et celles calculées au taux d'intérêt effectif compte tenu de celles enregistrées lors de la comptabilisation initiale (3 032 305 + 565 175) = 3 597 480 KDA). Elle représente les frais accessoires qui sont étalés sur la durée de l'emprunt.

5° Ecritures comptables

⇒ **Comptabilisation initiale de l'emprunt bancaire (rappel) :**

02-01-N		débit	crédit
512X	Banques, comptes courants	19 500 000	
661	Charges d'intérêts	565 175	
164x	Emprunts auprès des établissements de crédit		20 065 175
	Constatation de l'emprunt bancaire		

⇒ **Ecritures à passer à la fin de chaque exercice :**

		31-12-N	débit	crédit
164x	Emprunts auprès des établissements de crédit		3 639 830	
661x	Charges d'intérêts		979 666	
512x	Banques, comptes courants			4 619 496
31-12-N+1				
164x	Emprunts auprès des établissements de crédit		3 817 542	
661x	Charges d'intérêts		801 954	
512x	Banques, comptes courants			4 619 496
31-12-N+2				
164x	Emprunts auprès des établissements de crédit		4 003 931	
661x	Charges d'intérêts		615 561	
512x	Banques, comptes courants			4 619 496
31-12-N+3				
164x	Emprunts auprès des établissements de crédit		4 199 419	
661x	Charges d'intérêts		420 077	
512x	Banques, comptes courants			4 619 496
31-12-N+4				
164x	Emprunts auprès des établissements de crédit		4 404 453	
661x	Charges d'intérêts		215 043	
512x	Banques, comptes courants			4 619 496

Situation du compte 661 «Charges d'intérêts» à la fin de chaque exercice

Exercice	Solde au début d'exercice	Mouvements de l'exercice		Solde à la fin de l'exercice	
		Débit	Crédit	Débit	créditeur
N	565 175	979 666		1 544 841	
N+1		801 954		2 346 795	
N+2		615 565		2 962 360	
N+3		420 077		3 382 437	
N+4		215 043		3 597 480	
Cumul (a)	565 175	3 032 305		3 597 480	
Intérêts calculés au taux nominal de 5% (b)				3 097 480	
Ecart (c) = a - b				500 000	

Situation du compte 164 « Emprunts auprès des établissements de crédit » à la fin de chaque exercice

Exercice	Solde créditeur au début de l'exercice	Mouvements débit au cours de l'exercice	Solde à la fin de l'exercice créditeur
N	20 065 175	3 639 830	16 425 345
N+1	16 425 345	3 817 542	12 607 803
N+2	12 607 803	4 003 931	8 603 872
N+3	8 603 872	4 199 419	4 404 453
N+4	4 404 453	4 404 453	0

4.3 Evaluation et comptabilisation d'un emprunt obligataire (remboursable) à la clôture de l'exercice

Supposons que l'emprunt obligataire de l'exemple du § 3 point 3.2.2 ci-dessus soit classé par l'entité dans la catégorie des « autres passifs financiers » et qu'il doive être évalué à la fin de chaque exercice au coût amorti sur la base du taux d'intérêt effectif.

Les flux de trésorerie de cet emprunt sont donc les suivants (milliers de dinars-KDA) :

Exercice		1	2	3	4	5
	01-01-N	31-12-N	31-12-N+1	31-12-N+2	31-12-N+3	31-12-N+4
Entrée (montant net encaissé)	7 350 000					
Sorties :		400 000	400 000	400 000	400 000	400 000
- Intérêts						8 000 000
- Rembt principal						

Le tableau des flux comprend :

- Les intérêts calculés au taux nominal de 5 % l'an, soit :
 $8\,000\,000 \text{ KDA} \times 5\% = 400\,000 \text{ KDA}$ l'an, soit $400\,000 \times 5 = 2\,000\,000 \text{ KDA}$ sur la durée total de l'emprunt
- Le remboursement de l'emprunt à la fin de la 5^{ème} année (8 000 000 KDA).

1° Calcul du T.I.E de l'emprunt obligataire

- Juste valeur de l'emprunt 7 350 MDA (cf § 3 point 3.2.2)
- Calcul du tie

$$0 = -7\,350 + (400x(1+tie)^{-1} + \dots + 400x(1+tie)^{-5} + 8\,000x(1+tie)^{-5})$$

$$\text{TIE} = 6,9805817\%$$

(Les données sont en millions de DA)

2° Détermination du coût amorti de l'emprunt à la fin de chaque exercice

Le tableau d'amortissement de l'emprunt établi avec le T.I.E se présente comme suit :

(en DA)

Exercice	Date	Coût amorti début de période (a)	Intérêts effectifs (b)	Intérêts nominaux (c)	Différence (d)= b-c	Coût amorti fin de période (e) =a+d
1	31-12-N	7 350 000 000	513 072 755	400 000 000	113 072 755	7 463 072 755
2	31-12-N+1	7 463 072 755	520 965 891	400 000 000	120 965 891	7 584 038 646
3	31-12-N+2	7 584 038 646	529 410 014	400 000 000	129 410 014	7 713 448 660
4	31-12-N+3	7 713 448 660	538 443 586	400 000 000	138 443 586	7 851 892 245
5	31-12-N+4	7 851 892 245	548 107 755	400 000 000	148 107 755	8 000 000 000
			2 650 000 000	2 000 000 000	650 000 000	

a = coût amorti à la fin de la période précédente ;

b = intérêts effectifs (montant des intérêts à comptabiliser) : ils sont obtenus pour chaque exercice en appliquant le t.i.e (6,9805817 %) au coût amorti de début de période. En cumulé, ils représentent les intérêts nominaux (2 000 000 000 DA), la prime d'émission (600 000 000 DA) et les frais d'émission (50 000 000 DA) ;

- c = intérêts nominaux : intérêts obtenus en appliquant le taux d'intérêt nominal au montant nominal de l'emprunt ;
d = différence de flux, représentant dans cet exemple, la différence entre le montant des intérêts effectifs calculés avec le t.i.e et celui des intérêts nominaux.

3° Traitement comptable des primes d'émission et de remboursement

Dans l'exemple ci-dessus, une prime de remboursement a été comptabilisée au débit du compte 169 « Prime de remboursement des obligations » pour un montant de 600 millions de DA. Selon le §126-2 de l'arrêté du 26 juillet 2008 « les coûts accessoires encourus pour la mise en place d'un emprunt et les primes de remboursement ou d'émission d'emprunt sont étalés de manière actuarielle sur la durée de l'emprunt ».

4° Comptabilisation de l'emprunt à la fin de chaque exercice :

Enregistrement du coût amorti de l'emprunt, des charges financières calculées au taux d'intérêt effectif et de l'amortissement de la prime de remboursement suivant les schémas d'écritures ci-après (en dinars) :

		31-12-N	Débit	Crédit
661	Charges d'intérêts		513 072 755	
163	Autres emprunts obligataires			113 072 755
512X	Banques, comptes courants			400 000 000
31-12-N+1				
661	Charges d'intérêts		520 965 891	
163	Autres emprunts obligataires			120 965 811
512X	Banques, comptes courants			400 000 000
31-12-N+2				
661	Charges d'intérêts		529 410 014	
163	Autres emprunts obligataires			129 410 014
512X	Banques, comptes courants			400 000 000
31-12-N+3				
661	Charges d'intérêts		538 443 586	
163	Autres emprunts obligataires			138 443 586
512X	Banques, comptes courants			400 000 000
31-12-N+4				
661	Charges d'intérêts		548 107 754	
163	Autres emprunts obligataires			148 107 754
512	Banques, comptes courants			400 000 000
31-12-N+4				
163	Autres emprunts obligataires		800 000 000	
512	Banques, comptes courants			800 000 000
	Remboursement emprunt obligations			

Evolution du compte 163 « Autres emprunts obligataires » (en DA)

Exercice	Solde initial (C)	Mouvements débit	Mouvements crédit	Solde en fin d'exercice
			7 350 000 000	
N			113 072 755	7 463 072 755
N+1			120 965 891	7 584 038 646
N+2			129 410 014	7 713 448 660
N+3			138 443 585	7 851 892 245
N+4			148 107 755	8 000 000 000
N+4		8 000 000 000	0	0

§ 5 Comptabilisation d'un passif financier lors de sa sortie du bilan

La comptabilisation d'une sortie de tout ou partie d'un passif financier ne peut intervenir que si l'obligation prévue au contrat est réglée, éteinte ou annulée totalement ou partiellement :

- soit que l'entité s'acquitte du passif en payant le créancier en trésorerie ou au moyen d'un autre actif financier ou autre,
- soit que l'entité est juridiquement déchargée de sa responsabilité du passif par voie judiciaire ou par le créancier.

La différence entre la valeur comptable d'un passif éteint ou transféré à un tiers, y compris les coûts connexes non amortis, et le montant payé pour ce passif, doit être comptabilisée dans le résultat net de l'exercice.

Les profits et pertes sur passifs financiers

Un profit ou une perte réalisé(e) sur un passif financier détenu à des fins de transaction ou assimilé doit être inclus dans le résultat de l'exercice au cours duquel il se produit

Un profit ou perte réalisé(e) sur passif financier comptabilisé au coût amorti est comptabilisé en résultat net de l'exercice lorsque le passif financier est sorti du bilan.

§ 6 Les dettes rattachées à des participations

1. Définition

Les dettes rattachées à des participations représentent les dettes contractées par l'entreprise auprès de ses filiales et participations. Ce sont généralement des dettes à long et moyen termes.

2. Evaluation et comptabilisation

2.1 Evaluation initiale et comptabilisation

Les dettes (emprunts) envers les sociétés du groupe (société mère et filiales) sont enregistrées à la valeur nominale de l'emprunt reçu au crédit du compte 17 « Dettes rattachées à des participations » par le débit d'un compte de trésorerie.

		Débit	Crédit
512X	Banque, compte courant	X	
17X	Dettes rattachées à des participations		X

Remarques :

1° Le Système Comptable Financier préconise d'enregistrer les dettes à moyen et long terme envers les filiales et participations dans des comptes spécifiques en distinguant :

- les dettes liées à des opérations effectuées avec les filiales et participations du groupe qui sont enregistrées dans le compte 17X « Dettes rattachées à des participations groupe » ;
- les dettes liées à des opérations effectuées avec des entités hors groupe, qui sont enregistrées dans le compte 17Y « Dettes rattachées à des participations hors groupe ».

Ces deux sous-comptes peuvent être subdivisés en fonction des besoins de gestion de l'entreprise.

2° Les fonds mis directement ou indirectement de façon temporaire à la disposition de l'entité par les entités du groupe sont enregistrés au crédit du compte 451 « Opérations groupe ».

2.2 Evaluation à la clôture de l'exercice et comptabilisation

Les dettes à moyen et long termes rattachées à des participations sont des passifs financiers qu'il y a lieu de traiter en appliquant les dispositions du paragraphe 126-1 de l'arrêté du 26 juillet 2008 qui stipule que : « Les emprunts et autres passifs financiers sont évalués initialement au

coût, qui est la juste valeur de la contrepartie nette reçue après déduction des coûts accessoires encourus lors de leur mise en place.

Après acquisition, les passifs financiers autres que ceux détenus à des fins de transaction sont évalués au coût amorti, à l'exception des passifs détenus à des fins de transaction dont l'évaluation est effectuée à la juste valeur [...] ».

§ 7 Les dettes libellées en devises

Initialement, une dette libellée en devises est comptabilisée au cours du jour de la transaction. Lors de l'arrêt des comptes, le solde éventuel de cette dette est actualisé au cours du jour à la clôture de l'exercice. Les écarts de change sont portés, selon le cas, au débit du compte 666 « Pertes de change » s'il s'agit de pertes et au crédit du compte 766 « Gains de change » s'il s'agit de gains de change (cf. chapitre 1, titre 3, partie 2 du présent manuel).

Les intérêts éventuels sont convertis au cours moyen de la période.

§ 8 Informations à fournir :

Informations relatives aux passifs financiers, à leur classification, aux méthodes d'évaluation, aux risques auxquels ils sont exposés et aux mesures prises par l'entité pour se protéger contre ces risques, informations sur les engagements hors bilan, etc.

TITRE II

LES PRODUITS, LES CHARGES

ET LE RESULTAT DE L'EXERCICE

Les produits et les charges de l'exercice sont regroupés au compte de résultats qui constitue l'un des principaux instruments de mesure de la performance de l'entreprise. Cet état financier permet en effet de déterminer les principaux agrégats ou soldes intermédiaires de gestion, notamment le résultat de l'exercice qui représente la différence entre les produits et les charges générés par l'activité de l'entreprise.

Le titre II de ce manuel traite de l'évaluation et de la comptabilisation des produits et des charges ; le chapitre 1 est consacré à la définition des notions de produits, de charges et de résultat ; les chapitres 2 et 3 traitent respectivement de l'évaluation et de la comptabilisation des produits et des charges.

Chapitre 1

Notions de produits, de charges, de résultat de l'exercice et autres agrégats de mesure de la performance

§ 1 - Notions de produits et de charges de l'exercice

1 - Définition des produits

« Les produits d'un exercice correspondent aux accroissements d'avantages économiques survenus au cours de l'exercice, sous forme d'entrées ou d'augmentations d'actifs ou de diminutions de passifs. Les produits comprennent également les reprises sur pertes de valeur et sur provisions ... » (Article 25 du décret exécutif n°08-156 du 26 mai 2008 portant application des dispositions de la loi portant Système Comptable Financier).

2 - Définition des charges

« Les charges d'un exercice correspondent aux diminutions d'avantages économiques survenus au cours de l'exercice, sous forme de sortie ou de diminution d'actifs ou d'apparition de passifs. Les charges comprennent les dotations aux amortissements ou provisions et les pertes de valeur ... » (Article 26 du décret exécutif n°08-156 du 26 mai 2008).

3 - Règle générale de comptabilisation et d'évaluation des charges et des produits

Aux termes de l'article 16 du décret exécutif n° 08-156 du 26 mai 2008 « les éléments ... de produits et de charges sont enregistrés en comptabilité et présentés dans les états financiers au coût historique, sur la base de leur valeur à la date de leur constatation, sans tenir compte des effets de variations de prix ou d'évolution du pouvoir d'achat de la monnaie ».

« Une charge est comptabilisée dans le compte de résultat dès qu'une dépense ne produit aucun avantage économique futur ou bien lorsque les avantages économiques futurs ne remplissent pas ou cessent de remplir les conditions de comptabilisation au bilan en tant qu'actif » (§111-6 de l'arrêté du 26 juillet 2008 fixant les règles d'évaluation et de comptabilisation, le contenu et la présentation des états financiers ainsi que la nomenclature et les règles de fonctionnement des comptes).

Les charges à enregistrer au cours de l'exercice sont constituées par des charges certaines (dettes) lorsqu'elles sont consommées ; elles comprennent aussi des charges comptabilisées lors de la clôture de l'exercice en application du principe de séparation des exercices (charges à payer) et du principe de prudence (pertes de valeur et/ou provisions).

Les charges correspondent donc à :

- des dettes certaines dans le cas où l'entité a reçu le transfert de propriété ou le contrôle du bien ou de la prestation ;
- des dettes probables dans le cas où il s'agit de charges à payer ou de provisions.

Elles comprennent aussi les consommations d'avantages économiques liés aux équipements (amortissements, pertes de valeur) et aux stocks (consommations de marchandises, matières et fournitures, etc.).

Les produits des activités ordinaires provenant des ventes de biens sont comptabilisés lorsque :

- l'entité transfère à l'acheteur les risques et avantages importants inhérents à la propriété du bien ;
- l'entité n'est plus impliquée dans la gestion du bien (elle incombe au propriétaire), ni dans le contrôle effectif de ce bien ;

- ces produits sont évalués de manière fiable et qu'il est probable que les avantages économiques qui en résultent iront à l'entité ;
- Les coûts de la transaction (encourus ou à encourir) peuvent être évalués de manière fiable.

Les produits des ventes de biens et de prestations de services et autres activités ordinaires sont évalués à la juste valeur de la contrepartie reçue ou à recevoir à la date de la transaction.

Les produits provenant de l'utilisation des actifs de l'entité par des tiers sont comptabilisés comme suit :

- les intérêts : en fonction du temps écoulé et du rendement effectif de l'actif ;
- les loyers et redevances : au fur et à mesure des acquisitions en référence aux accords conclus (notamment dispositions contractuelles) ;
- les dividendes : lorsque le droit des actionnaires est établi (en général par résolution de l'assemblée des associés réunis en assemblée générale).

4 - Présentation au compte de résultats

Les produits et les charges sont présentés dans le compte de résultats par nature et, éventuellement, par fonction.

5 - Les produits et charges concourant à la formation du résultat de l'exercice

Seuls les produits et les charges de l'exercice contribuent à la formation du résultat de l'exercice, ce qui exclut les produits et les charges générés par des opérations nées au cours des exercices antérieurs. Lorsque celles-ci sont significatives, elles sont imputées aux capitaux propres (report à nouveau).

En effet, conformément à l'article 12 de du décret exécutif n° 08-156 du 26 mai 2008 portant application des dispositions de la loi n° 07-11 du 25 novembre 2007 relative au système comptable financier, « le résultat de chaque exercice est indépendant de celui qui le précède et de celui qui le suit. Pour sa détermination, seuls leur sont imputés les opérations et évènements qui lui sont propres ».

Par ailleurs, conformément au principe du rattachement des charges aux produits, la comptabilisation de charges implique celle des produits auxquels elles se rapportent.

6- Cas des charges et des produits des exercices antérieurs

Les charges et les produits correspondant à des opérations relatives à des exercices antérieurs, non comptabilisés au cours de l'exercice ou des exercices de rattachement par erreur ou omission, sont portés en capitaux propres de l'exercice en cours lorsqu'ils sont significatifs, c'est à dire lorsque leur importance est susceptible d'altérer l'image fidèle des états financiers de l'exercice ou des exercices de rattachement. Il appartient à l'entreprise de définir le seuil de signification (en général sous forme de pourcentage du produit ou de la charge omis (e) ou erroné(e) par rapport au résultat de l'exercice concerné). Ce seuil de signification ne doit couvrir que les erreurs et omissions involontaires et il doit être précisé dans l'annexe. Pour permettre son calcul, les charges et produits des exercices antérieurs seront enregistrés temporairement et respectivement dans des subdivisions des comptes 657X « Charges exceptionnelles de gestion courante : charges des exercices antérieures » et 757x « Produits exceptionnels sur opérations de gestion : produits des exercices antérieurs ». Les montant débits et les montants crédits seront virés à la clôture de l'exercice au compte 11 X Report à nouveau : impact des erreurs ou omissions » si le total des charges et le total des produits pris séparément est égal ou supérieur au seuil de signification arrêté par les dirigeants sociaux de l'entité.

Les développements qui vont suivre traitent de la comptabilisation des produits et des charges qui concourent à la formation du résultat et des différents agrégats permettant de mesurer la performance économique et financière de l'entité.

§ 2 - Définition du résultat net de l'exercice

Le résultat net de l'exercice constitue un des principaux critères de mesure de la performance de l'entreprise. Il est défini comme suit par le Système Comptable Financier : « *Le résultat net de l'exercice est égal à la différence entre le total des produits et le total des charges de cet exercice. Il correspond à la variation des capitaux propres entre le début et la fin de l'exercice, hors opérations affectant directement le montant des capitaux propres sans affecter les charges ou les produits. Le résultat net correspond à un bénéfice en cas d'excédent des produits sur les charges et à un déficit dans le cas contraire* », (Article 28 du décret exécutif n°08 156 du 26 mai 2008). Un résultat positif (bénéfice) désigne aussi l'excédent des actifs de l'entité sur ses passifs ou des produits sur ses charges ; il est négatif (déficit) dans les cas contraire.

Ces deux définitions du résultat net de l'exercice peuvent être schématisées comme suit :

⇒ Le résultat net (RN) représente la différence entre les produits et les charges de l'exercice, soit schématiquement :

$$\boxed{\text{Résultat net de l'exercice}} = \boxed{\text{Total des produits de l'exercice}} - \boxed{\text{Total des charges de l'exercice*}}$$

*Y compris la charge d'impôt.

⇒ Le résultat net (RN) représente la variation des capitaux propres entre le début et la fin de l'exercice hors opérations affectant directement les capitaux propres sans affecter les charges ou les produits, soit schématiquement :

$$\boxed{\text{Résultat net de l'exercice N}} = \boxed{\text{Capitaux propres à la fin de l'exercice N}} - \boxed{\text{Capitaux propres au début de l'exercice N}}$$

Remarque :

Les capitaux propres (CP) représentent la différence entre le total des actifs (A) nets des amortissements, provisions et pertes de valeur, et le total des dettes (P), d'où :

$$\begin{aligned} \text{RN} &= (A_n - A_{n-1}) - (P_n - P_{n-1}) \\ &= (A_n - P_n) - (A_{n-1} - P_{n-1}) \end{aligned}$$

§ 3 - Les agrégats de mesure de la performance

En vue de la détermination du résultat net, le Système Comptable Financier prévoit le calcul des « soldes » ou des agrégats ci-dessous qui constituent des étapes pour la détermination du résultat net de l'exercice et qui sont obtenus en cascade en procédant à des regroupements appropriés des sous comptes de charges et de produits.

Ainsi, outre la marge brute prévue dans le compte de résultats par fonction, le Système Comptable Financier prévoit la détermination des différents agrégats suivants dans le compte de résultats par nature :

I	Production de l'exercice
II	Consommation de l'exercice
III	Valeur ajoutée d'exploitation
IV	Excédent brut d'exploitation
V	Résultat opérationnel
VI	Résultat financier
VII	Résultat ordinaire avant impôts
VIII	Résultat net des activités ordinaires
IX	Résultat extraordinaire
X	Résultat net de l'exercice
XI	Résultat net de l'ensemble consolidé (pour les groupes de sociétés)

Agrégat 1 : La marge brute

La **marge brute** représente la différence entre le chiffre d'affaires et le coût des ventes de marchandises dans l'activité achat et revente en l'état comme l'indique le tableau ci-après :

Numéro et intitulé du compte	Montant
700 Ventes de marchandises	A
- 709 Réductions sur ventes (R.R.R sur ventes) et retours de marchandises	B
Chiffre d'affaires*	$C = A - B$
600 Achats de marchandises vendues	D
608 Frais accessoires d'achats de marchandises **	E
603 Variation de stocks	F
- 609 Rabais, remises et ristournes sur achats	G
Coût des ventes	$H = D + E + F - G$
Marge brute	$I = C - H$

*Formule pour une entreprise commerciale (déduction faite, le cas échéant, des soldes de autres prestations de services (compte 706) et des produits des activités annexes (compte 708)

**Il s'agit des frais incorporables au coût des marchandises achetées

Agrégat 2 : La production de l'exercice

La production de l'exercice représente les ventes de biens, de travaux, prestations et produits annexes, la variation de stocks de produits finis et en cours, la production immobilisée et les subventions d'exploitation. Elle représente les **soldes des comptes** indiqués dans le tableau ci-après :

Numéro et intitulé du compte	Montant
700 Ventes de marchandises	A
701 Ventes de produits finis	B
702 Ventes de produits intermédiaires	C
703 Ventes de produits résiduels	D
Ventes de produits	$E = A + B + C + D$
704 Ventes de travaux	F
705 Ventes d'études	G
706 Autres prestations de services	H
708 Produits des activités annexes	I
709 - Rabais, remises et ristournes accordés	J
70 Ventes de marchandises et de produits fabriqués, de prestations de services et produits annexes	$K = E + F + G + H + I - J$
72 Variation de la production stockée ou déstockée * $\square P = \text{Stock final (S.F)} - \text{Stock initial (S.I)}$	L
73 Production immobilisée	M
74 Subventions d'exploitation	N
Production de l'exercice	$O = K +/- L + M + N$

*variation de la production stockée ou déstockée qui est égale à la différence entre le stock initial (SI) et le stock final (SF) qui doit toujours être corroborée par le solde du compte éponyme 72.

Agrégat 3 : La valeur ajoutée

La valeur ajoutée exprime la création ou l'accroissement de valeur ou de richesses par l'entreprise.

Elle peut être obtenue en employant l'une des deux méthodes suivantes :

Méthode 1 :

Elle représente la différence (L) entre la valeur de la production de l'exercice (E) et la valeur des consommations de biens et services (consommations intermédiaires) fournis par les tiers (K) pour obtenir cette production soit :

N° et intitulé du compte		Montant
70	Ventes de marchandises, produits fabriqués, prestations de services et produits annexes	A
72	Production stockée ou destockée	B
73	Production immobilisée	C
74	Subventions d'exploitation	D
I	Production de l'exercice	$E = A + B + C + D$
60	Achats consommés	F
61	Services extérieurs consommés	G
62	Autres services extérieurs consommés	H
619	Rabais, remises et ristournes obtenus sur services extérieurs	I
629	Rabais, remises et ristournes obtenus sur autres services extérieurs	J
II	Consommation globale	$K = F + G + H + I + J$
III=I-II	Valeur ajoutée	$L = E - K$

Méthode 2 :

La valeur ajoutée (VA) est égale à la somme des rémunérations des facteurs qui ont contribué à la production de l'exercice, soit :

N° et intitulé du compte	Facteur rémunéré	Montant
63	Charges de personnel	A
64	Impôts et taxes (impôts, taxes et versements assimilés, subventions d'exploitation reçues déduites)	B
66	Charges financières	C
68	Dotations aux amortissements (*)	D
12	Résultat net	E
	Valeur ajoutée	$F = A + B + C + D + E$

*Les dotations aux amortissements représentent la rémunération des immobilisations corporelles.

Agrégat 4 : L'excédent (ou l'insuffisance) brut(e) d'exploitation (EBE)

L'EBE représente la ressource que tire l'entreprise de son activité. Il est qualifié de brut car il est obtenu avant :

- les dotations aux amortissements, pertes de valeur et provisions,
- les autres charges et produits opérationnels,
- les reprises sur pertes de valeur et provisions,
- le résultat financier (différence entre les produits financiers et les charges financières),
- la charge d'impôt.

L'excédent (ou l'insuffisance) brut(e) d'exploitation (EBE) est constitué(e) par la différence entre :

- d'une part, la valeur ajoutée telle que définie ci-dessus (méthode 1),
- et, d'autre part, les frais de personnel et les impôts à la charge de l'entreprise (hors impôts sur les bénéfices), soit :

Numéro et intitulé du compte		Montant
III	Valeur ajoutée	A
63	Charges de personnel	B
64	Impôts, taxes et versements assimilés	C
IV	Excédent brut d'exploitation (EBE)	$D = A - (B + C)$

Agrégat 5 : Résultat opérationnel

Le résultat opérationnel est égal à l'excédent brut d'exploitation augmenté des autres produits opérationnels et des reprises sur pertes de valeur et provisions, diminué des autres charges opérationnelles et des dotations aux amortissements et aux provisions.

Numéro et intitulé du compte		Montant
IV	Excédent brut d'exploitation	A
75	Autres produits opérationnels	B
65	Autres charges opérationnelles	C
68	Dotations aux amortissements, provisions et pertes de valeur	D
78	Reprises sur pertes de valeur et provisions	E
V	Résultat opérationnel	$F = A+B-C-D+E$

Agrégat 6 : Résultat financier

Il est égal à la différence entre les produits financiers et les charges financières

Numéro et intitulé du compte		Montant
76	Produits financiers	A
66	Charges financières	B
VI	Résultat financier	$C = A - B$

Agrégat 7 : Résultat ordinaire avant impôts

Cet agrégat représente le résultat qui provient de l'activité normale et courante de l'entreprise

Numéro et intitulé du compte		Montant
V	Résultat opérationnel	A
VI	Résultat financier	B
VII=V+VI	Résultat ordinaire avant impôts	$C = A + B$

Agrégat 8 : Résultat net des activités ordinaires

Le résultat net des activités ordinaires est égal à la différence entre, d'une part, le résultat ordinaire avant impôts et, d'une part, d'autre part, les impôts exigibles sur résultats ordinaires ainsi que les impôts différés (variations) sur résultats ordinaires.

Il est égal aussi à la différence entre, d'une part, le total des produits des activités ordinaires et, d'autre part, le total des charges des activités ordinaires, y compris la charge d'impôt sur les bénéfices, laquelle est constituée :

- des impôts exigibles sur résultats ordinaires ;
- des impôts différés (variations).

N° et intitulé du compte		Montant
VII	Résultat ordinaire avant impôts	A
695/698	Impôts exigibles sur résultats ordinaires	B
692/693	Impôts différés (variations) sur résultats des activités ordinaires	C
12	Résultat net des activités ordinaires (VIII)	$D = A - B +/- C$

Agrégat 9 : Résultat extraordinaire

Il représente la différence entre les produits et les charges générés par les activités extraordinaires.

Numéro et Intitulé du compte		Montant
77	Produits des activités extraordinaires	A
67	Charges des activités extraordinaires	B
IX	Résultat extraordinaire	$C = A - B$

Agrégat 10 : Résultat net de l'exercice

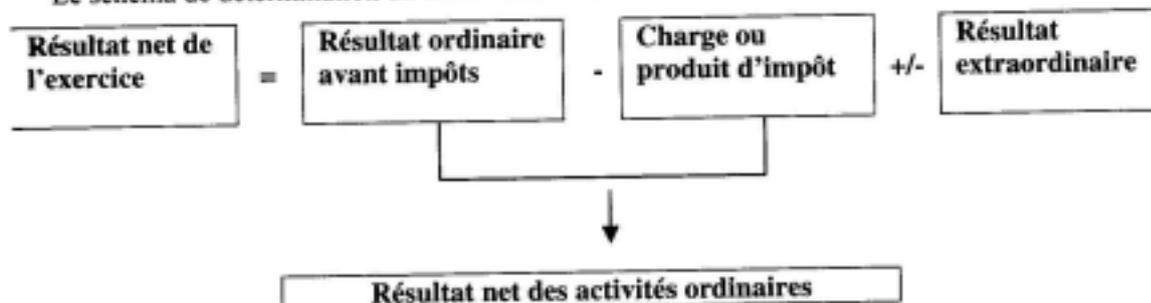
Le résultat net de l'exercice est égal à la somme du résultat net comptable des activités ordinaires et du résultat extraordinaire.

Numéro et intitulé du compte		Montant
12	Résultat net des activités ordinaires	A
IX	Résultat extraordinaire	B
X	Résultat net de l'exercice	$C = A + B$

Pour la détermination du résultat net de l'exercice, le Système Comptable Financier classe les produits et les charges en :

- produits et charges liés aux activités ordinaires en vue de déterminer le résultat net des activités ordinaires par différence entre les produits et les charges des activités ordinaires,
- et en produits et charges liés aux activités extraordinaires en vue de déterminer le résultat des activités extraordinaires par différence entre les produits et les charges des activités extraordinaires.

Le schéma de détermination du résultat net de l'exercice est le suivant :



Les développements qui vont suivre sont consacrés à la comptabilisation des produits et des charges qui constituent les éléments du résultat net.

Chapitre 2

Produits des activités ordinaires

Section 1.

Généralités sur les activités ordinaires

§ 1 : Notion d'activités ordinaires

Les activités ordinaires sont les activités pour lesquelles l'entreprise est engagée de manière permanente. Le système comptable financier les classe en activités opérationnelles et en activités financières.

§ 2 - Définition et règles générales d'évaluation et de comptabilisation des produits des activités ordinaires

1 - Définition et éléments constitutifs des produits des activités ordinaires⁽¹⁾

Les produits des activités ordinaires sont des accroissements d'avantages économiques au cours de l'exercice provenant des activités ordinaires de l'entité sous forme d'entrées ou d'augmentation d'actifs ou de diminution de passifs.

Les produits des activités ordinaires comprennent :

⇒ Les produits opérationnels qui sont liés à l'activité normale et courante de l'entité, tels que :

- la vente de biens ;
- la vente de travaux ;
- la vente d'études ;
- la vente des autres prestations de services ;
- les produits liés à l'utilisation par les tiers d'actifs de l'entreprise ;
- Les autres produits opérationnels ;
- Les produits financiers.
- les subventions d'exploitation reçues,
- la production stockée ou destockée (variation),
- la production immobilisée,

⇒ Les produits financiers.

Les produits opérationnels s'entendent déduction faite des rabais, remises et ristournes (R.R.R) accordés.

2 - Règle d'évaluation des produits des activités ordinaires

Outre les dispositions de l'article 16 du décret exécutif n°08-156 du 26 mai 2008 portant application de la loi n° 07-11 portant SCF, le paragraphe 111-3 de l'arrêté du 26 juillet 2008 du ministère des finances précise que « Les produits provenant de ventes ou de prestations de service et autres activités ordinaires sont évalués à la **juste valeur**⁽²⁾ de la contrepartie reçue ou à recevoir à la date de la transaction ».

1. La norme IAS 18 « Produits des activités ordinaires » applicable pour la 1^{ère} fois en 1984, puis révisée en 1993 définit les produits des activités ordinaires comme étant « les entrées d'avantages économiques au cours de l'exercice dans le cadre des activités ordinaires lorsque ces entrées conduisent à des augmentations de capitaux propres autres que les augmentations relatives aux contributions des participants aux capitaux propres ».

2. Toutefois, lorsque l'entrée de trésorerie ou l'équivalent de trésorerie est différé, la juste valeur de la contrepartie peut être inférieure au montant nominal reçu ou à recevoir. Par exemple, une entité peut consentir un crédit sans intérêt ou accepter un effet à recevoir porteur d'un taux d'intérêt inférieur à celui du marché, à titre de contrepartie de la vente du bien. Lorsque l'accord constitue effectivement une transaction de financement, la juste valeur de la contrepartie est déterminée en actualisant l'ensemble des recettes futures au moyen d'un taux d'intérêt implicite (IAS 18 chapitre 1).

Par juste valeur reçue ou à recevoir, il faut entendre la valeur en trésorerie ou en équivalent de trésorerie de ce que paie ou va payer le client. Ainsi :

a) Les reventes en l'état de marchandises et, exceptionnellement, de matières et fournitures, les ventes de produits finis et de produits intermédiaires, les ventes de produits résiduels, les ventes de travaux, les prestations fournies, sont évaluées à leur prix de vente hors T.V.A.

Toutefois, lorsque l'entrée de trésorerie ou l'équivalent de trésorerie est différé, la juste valeur de la contrepartie peut être inférieure au montant nominal reçu ou à recevoir. Par exemple, une entité peut consentir un crédit sans intérêt ou accepter un effet à recevoir porteur d'un taux d'intérêt inférieur à celui du marché, à titre de contrepartie de la vente du bien. Lorsque l'accord constitue effectivement une transaction de financement, la juste valeur de la contrepartie est déterminée en actualisant l'ensemble des recettes futures au moyen d'un taux d'intérêt implicite (IAS 18 chapitre 1).

Les produits s'entendent hors taxe sur la valeur ajoutée -TVA- laquelle est payée par le client (l'acheteur) et collectée par l'entreprise vendeuse pour le compte de l'Etat. Toute TVA encaissée doit être reversée à l'Etat ; sa récupération concerne le client. La taxe sur la valeur ajoutée -TVA- est neutre pour l'entreprise vendeuse dont le rôle est de collecter et de reverser l'impôt qui sera supporté par le consommateur final à la condition que l'entreprise vendeuse ait la qualité d'assujettie à la taxe sur la valeur ajoutée.

Les réductions commerciales, les rabais, les remises et les ristournes, sont déduites pour déterminer la juste valeur ; il en est de même des escomptes de règlement accordés sur factures ;

b) Les biens fabriqués par l'entreprise, stockés en vue d'être vendus ou destinés à ses propres besoins de fonctionnement sont évalués à leurs coûts de production hors T.V.A, si celle-ci est récupérable ;

c) Les immobilisations incorporelles et corporelles produites par l'entreprise pour elle-même sont valorisées à leur coût de production hors TVA, si celle-ci est récupérable ;

d) Cas d'un paiement différé

Les opérations pour lesquelles un différé de paiement est accordé à des conditions inférieures aux conditions du marché, sont comptabilisées à leur juste valeur, après déduction de la charge financière liée à ce différé (cf. paragraphe 127-1 de l'arrêté du 26 juillet 2008).

Exemple : la société de matériels de travaux publics XYZ vend, le 1er juillet 2010, une pelle mécanique à son client au prix de 12,6 millions de dinars. Ce client règle 2 millions de DA au comptant et obtient un délai d'un an à zéro intérêt ($i=0$) pour régler le reliquat du prix, soit 10,6 millions de DA. Le taux d'intérêt sur le marché est de 6 % l'an.

Solution :

- ⇒ Montant du produit à comptabiliser par la société :
Il n'est pas de $10,6+2=12,6$ millions de DA, car $i=0 < 6\%$
mais de $2+(10,6)*1,06^{-1} = 12$ millions de DA (car $i < 6\%$).
- ⇒ TVA $12 \times 17\% = 2,04$

Les comptes 512 « Banques, comptes courants » et 411 « Clients » seront débités respectivement de 2 MDA et 12,64 MDA en contrepartie du crédit des comptes 700 « Ventes de marchandises » pour 12 MDA, 768 « Produits financiers » pour 0,6 MDA (0,3 MDA au titre du dernier semestre 2010 et 0,3 MDA au titre du 1er semestre 2011) et 4457 TVA collectée (17 % x 12 MDA) pour 2,04 MDA, soit le schéma d'écriture suivant :

	01/07/10	Débit	Crédit
512	Banques, comptes courants	2,00	
411x	Clients	12,64	12,00
700	Ventes de marchandises		0,60
768	Autres produits financiers		2,04
4457	TVA collectée		
	31/12/10		
768x	Autres produits financiers	0,30	
468	Produits à recevoir		0,30

3 - Règles de comptabilisation des produits des activités ordinaires

3.1 - Produits provenant de la vente de biens (revente en l'état de marchandises et vente de produits fabriqués).

Conformément aux dispositions du paragraphe 111-2 de l'arrêté du 26 juillet 2008, les produits des activités ordinaires provenant de la vente de biens doivent être comptabilisés lorsque les conditions suivantes sont satisfaites :

1°/ L'entité a transféré à l'acheteur les risques et avantages importants inhérents à la propriété des biens et que le règlement ira probablement à l'entité. Il y a transfert des risques et des avantages lorsque l'acheteur a pris le contrôle du bien. La comptabilisation de la vente n'attend pas le règlement partiel ou total par le client en raison des délais de règlement qui peuvent être accordés à ce dernier ;

2°/ L'entité ne continue ni à être impliquée dans la gestion, telle qu'elle incombe normalement au propriétaire, ni dans le contrôle effectif des biens cédés ;

3°/ Le montant des produits des activités ordinaires peut être évalué de façon fiable ;

4°/ Il est probable que des avantages économiques futurs associés à la transaction iront à l'entité ;

5°/ Les coûts encourus ou à encourir concernant la transaction peuvent être évalués de façon fiable.

Remarques :

1) En règle générale, le contrôle est effectif dès la signature du bon de livraison par l'acheteur. Ce document atteste en effet que l'acheteur a effectivement reçu le bien et que, par conséquent, il en a le contrôle et peut en tirer les avantages qui lui sont liés. Même s'il y a un décalage entre la date de livraison (transfert des risques et avantages) et la date de transfert de la propriété juridique, la comptabilisation se fait lors du transfert des risques et avantages (date de livraison) ;

2) Cas des ventes à l'étranger :

Les ventes à l'étranger ne présentent pas de particularités notables par rapport aux ventes sur le territoire national, sauf que ce sont les International Commercial Terms (incoterms) qui définissent les responsabilités entre les intervenants dans la transaction (vendeur, transporteur et acheteur) ; elles définissent, notamment, la question de la date de transfert des risques et des avantages à l'acheteur par le vendeur. Ainsi, dans le cadre d'une vente aux conditions FOB (free on board), c'est l'embarquement qui définit la date de transfert des risques et des avantages à l'acheteur. La responsabilité du vendeur s'arrête à l'embarquement de la marchandise, et c'est à ce moment-là (fait générateur) que l'opération devient une vente au sens comptable du terme et qu'elle est enregistrée dans les comptes du vendeur.

3.2 - Produits provenant de la vente de travaux et de prestations de services

La règle de comptabilisation des ventes de biens s'applique aussi aux ventes de travaux et de prestations de services, sauf que lorsque les travaux et prestations s'établissent sur deux exercices ou plus, la comptabilisation n'attend pas la fin des travaux ou des prestations mais elle se fait au fur et à mesure que les travaux sont effectués ou que les services sont rendus grâce à la « méthode à l'avancement » préconisée par le Système Comptable Financier. L'application du principe de l'enregistrement au moment de la livraison (méthode à l'achèvement) reviendrait à attendre la fin des travaux ou des prestations pour comptabiliser le produit (cf section 2, § 2 point 2 ci-dessous).

Aussi, lorsque le résultat d'une transaction fait intervenir des travaux ou des prestations de services qui s'étalent sur plusieurs exercices (contrats à long terme), et qu'il peut être évalué de façon fiable, le produit est comptabilisé en fonction du degré d'avancement des travaux ou des prestations de service à la date de clôture de l'exercice.

Le résultat peut être estimé fiable lorsque :

- Le montant du produit des activités ordinaires peut être évalué de façon fiable ;
- Il est probable que des avantages économiques liés à la transaction iront à l'entreprise ;
- Le degré d'avancement des travaux à la date de clôture peut être évalué de façon fiable ;
- Les coûts encourus et les coûts à venir pour achever l'opération sont estimables de façon également fiable.

Au cas où la nature du contrat (clé en main) ou le système de traitement de l'entité ne permet pas d'appliquer la méthode de comptabilisation à l'avancement ou si le résultat final du contrat ne peut être estimé de façon fiable, il est admis d'enregistrer en produits qu'un montant équivalent à celui des charges constatées dont le recouvrement est probable (utilisation de la « méthode à l'achèvement » pour la comptabilisation du projet).

3.3 - Produits provenant de l'utilisation par des tiers d'actifs de l'entreprise

1°/ Eléments constitutifs et définitions

Les produits provenant de l'utilisation par des tiers d'actifs de l'entreprise sont constitués par les intérêts, les redevances et loyers ainsi que les dividendes :

- **Les intérêts** peuvent être générés par une créance que l'entreprise détient sur un tiers ou bien par la trésorerie que l'entité place sur le marché financier ou encore par les titres (autres que les actions et parts sociales) détenus par l'entité ;
- **Les redevances (y compris les royalties) et loyers** sont générés par l'utilisation par des tiers d'actifs à long terme appartenant à l'entité comme les brevets ou les redevances de licences de logiciels ;
- **Les dividendes** représentent la distribution de la partie des bénéfices qui revient à l'entité au titre de sa participation dans le capital d'autres entreprises.

2°/ Règles de comptabilisation des intérêts, redevances et dividendes

D'une manière générale, le revenu est reconnu quand les deux conditions suivantes sont remplies :

- Il est probable que la transaction générera des avantages économiques pour l'entreprise ;
- Le montant du revenu peut être mesuré de manière fiable.

Les produits provenant de l'utilisation par des tiers d'actifs de l'entreprise générant des intérêts, des redevances ou des loyers ou des dividendes doivent être comptabilisés de la façon suivante (§ 111-3 de l'arrêté du 26 juillet 2008) :

- ⇒ **les intérêts** doivent être comptabilisés en fonction du temps écoulé en tenant compte du rendement effectif de l'actif utilisé (la charge pour le tiers peut ne pas avoir fait l'objet d'une facture ; ces intérêts sont reconnus en produits dès qu'ils sont courus) ;

- ⇒ **les redevances et les loyers** doivent être comptabilisés au fur et à mesure de leur acquisition conformément aux accords conclus (droit d'utilisation accordé par l'entité) ;
- ⇒ **les dividendes** doivent être comptabilisés lorsque le droit de l'actionnaire ou du sociétaire de percevoir le paiement est établi (décision de l'organe délibérant).

Section 2.

Evaluation et comptabilisation des produits des activités opérationnelles

Sont considérés comme produits des activités opérationnelles de l'entreprise :

- ⇒ les produits correspondant à la vente de biens, (marchandises, produits finis, biens intermédiaires, produits résiduels) ;
- ⇒ les ventes d'études et autres prestations de services ;
- ⇒ les produits provenant de la vente de travaux ;
- ⇒ la production stockée ;
- ⇒ la production d'immobilisations incorporelles et corporelles par l'entreprise pour elle-même ;
- ⇒ les produits provenant de l'utilisation par les tiers d'actifs de l'entité produisant des intérêts, redevances ou loyers et dividendes ;
- ⇒ Les produits à percevoir : ils représentent des sommes à recevoir en contrepartie de la fourniture par l'entreprise de travaux, de biens ou de services. Ce sont des produits acquis à l'entité mais dont le montant n'est pas encore définitivement connu à la clôture de l'exercice. Il est certain dans son principe et son montant peut être estimé de façon satisfaisante ;
- ⇒ Les produits des activités annexes : les activités annexes comprennent les produits des services exploités dans l'intérêt du personnel (restaurant, transport, logement...), des locations diverses, des mises à disposition de personnel, des frais de port ou autres frais accessoires refacturés, des bonis sur reprises d'emballages consignés, des cessions d'approvisionnements (emballages, etc.) ;
- ⇒ Les subventions d'exploitation acquises à l'entité au cours de l'exercice.

Les produits des activités opérationnelles sont comptabilisés au crédit des comptes concernés de la classe 7 prévus par l'arrêté du 26 juillet 2008 qui prévoit les comptes principaux suivants :

- 70 Ventes de marchandises, produits fabriqués, prestations de services et produits annexes ;
- 72 Production stockée ou destockée ;
- 73 Production immobilisée ;
- 74 Subventions d'exploitation ;
- 75 Autres produits opérationnels.

§ 1: Ventes de biens (marchandises, produits fabriqués) et de produits annexes

1 - Notions de ventes et de chiffres d'affaires

1.1 - Vente

La vente d'un bien implique le transfert à l'acheteur des risques et des avantages inhérents à la propriété du bien et que le règlement ira à l'entreprise. Elle se traduit sur le plan de la comptabilisation par la distinction entre, d'une part, la vente à crédit, lorsqu'il y a un décalage entre le transfert de propriété juridique (souvent lié au règlement définitif de la transaction) et le transfert des risques et des avantages (contrôle) inhérents à la propriété du bien, transfert qui a lieu dès lors que la livraison du bien est attestée par le client et, d'autre part, la vente au comptant où le transfert de propriété et du contrôle se font en même temps que le paiement.

La vente est comptabilisée dès qu'il y a transfert du contrôle du bien à l'acheteur, quelles que soient les modalités de règlement convenues avec le client.

1.2 - Chiffre d'affaires

Le chiffre d'affaires est un des indicateurs clés qui permettent de suivre la croissance et les performances d'une entité. Il est défini par l'article 27 du décret exécutif n°08-156 du 26 mai 2008 portant application des dispositions de la loi 07-11 du 25-11-2007 portant Système Comptable Financier comme suit :

« Le chiffre d'affaires correspond aux ventes de marchandises et productions vendues de biens et services, évaluées sur la base du prix de vente hors taxes et réalisées par l'entité avec les clients dans le cadre de son activité normale et ordinaire.

Le chiffre d'affaires des entités non assujetties à la taxe sur la valeur ajoutée ou soumises sur une base forfaitaire est évalué sur la base du prix de vente toutes taxes comprises».

Le chiffre d'affaires est donc constitué par la somme des soldes des comptes divisionnaires du compte principal 70 « Ventes de marchandises, de produits fabriqués, de prestations de services et produits annexes » qui enregistre les ventes de marchandises, de produits finis, de produits intermédiaires et de produits annexes, les ventes d'études et de prestations de services et les ventes de travaux tels que définis ci-après.

1.3 - Schéma général de comptabilisation des produits des ventes

Le produit de la vente de biens, d'études, de prestations de services, de travaux et de produits annexes est comptabilisé au crédit du compte 70 « Ventes de marchandises et de produits fabriqués, ventes de prestations de service et produits annexes » ou de l'un de ses comptes divisionnaires à trois chiffres repris ci-dessous. Cet enregistrement se fait au prix de vente hors TVA collectée après déduction des rabais, remises et ristournes accordés éventuellement et de l'escompte de règlement à la condition que ces réductions figurent sur la facture de vente.

En fonction des besoins de l'entité, les comptes de vente de biens, d'études et de prestations de services, de travaux et de produits annexes sont subdivisés pour distinguer par exemple :

- ⇒ les groupes de produits (par nature, par régime fiscal, par mode de production...);
- ⇒ les ventes locales et les ventes à l'étranger ;
- ⇒ les cessions à prix coûtant ;
- ⇒ les ventes au sein du groupe et les ventes hors groupe ;

Le compte 70 « Ventes de marchandises et de produits fabriqués, ventes de prestations de services et produits annexes », dont la subdivision en comptes généraux à trois chiffres est donnée par l'arrêté du 26 juillet 2008 du ministère des finances (colonne gauche du tableau ci-dessous), peut être encore subdivisé en fonction des besoins de gestion de l'entreprise, à titre indicatif, de la manière suivante (colonne droite du tableau ci-dessous) :

Comptes généraux	Comptes subdivisionnaires
700 Ventes de marchandises	A subdiviser en fonction des besoins de gestion
701 Ventes de produits finis	"
702 Ventes de produits intermédiaires	"
703 Ventes de produits résiduels	"
704 Ventes de travaux	"
705 Ventes d'études	"
706 Autres prestations de services	"
708 Produits des activités annexes	7082 Commissions et courtages 7083 Locations diverses 7084 Mise à disposition de personnel facturé 7085 Ports et frais accessoires facturés 7086 Bonis sur reprises d'emballages consignés 7088 Autres produits d'activités annexes
709 Rabais, remises et ristournes accordés (qui peut être subdivisé par nature de biens ou de services vendus) Ce compte doit toujours présenter un solde débiteur ou nul.	7090 RRR accordés sur ventes de marchandises 7091 RRR accordés sur ventes de produits finis 7092 RRR accordés sur ventes de produits intermédiaires 7093 RRR accordés sur ventes de produits résiduels 7094 RRR accordés sur ventes travaux 7095 RRR accordés sur ventes d'études 7096 RRR accordés sur ventes autres prestations de services 7098 RRR accordés sur produits des activités annexes

2 - Définition, évaluation et comptabilisation des ventes de biens (marchandises, produits finis, produits intermédiaires, produits résiduels, matières de récupération (déchets et rebuts) et de produits annexes)

2.1 - Vente de marchandises

2.1.1 - Définition

Les marchandises désignent les biens achetés par l'entité en vue de leur revente en l'état. Le conditionnement qui donne une forme au produit est assimilé à une production et cela indépendamment du pourcentage du taux d'intégration. Par contre, le conditionnement, qui vise à mettre sous emballage une marchandise ou à la dimensionner quantitativement pour les besoins et au désir du client, reste une marchandise.

2.1.2 - Evaluation

Lors de leur vente, les marchandises sont évaluées au prix de vente hors TVA et hors réductions accordées sur factures.

Les produits (ventes ou chiffre d'affaires) s'entendent donc nets des éléments suivants :

- ⇒ La TVA facturée au client ;
- ⇒ Les retours de marchandises par les clients : c'est une annulation de chiffre d'affaires ;
- ⇒ Les rabais qui sont une réduction de prix accordée au client pour compenser un défaut mineur sur le produit ou la marchandise vendu (e) ;
- ⇒ Les remises qui sont des réductions de prix accordées à certains clients pour des raisons commerciales en considération, par exemple, de l'importance des ventes réalisées avec ces clients, de ventes promotionnelles de certains articles, etc. ;
- ⇒ Les ristournes : ce sont des réductions de prix accordées en fin de période en raison du volume des transactions avec les clients pendant une période donnée ;

⇒ L'escompte est une réduction financière accordée au client pour règlement au comptant ou anticipé.

2.1.3 - Comptabilisation

Les produits de la vente de marchandises au cours de l'exercice sont enregistrés :

- ⇒ au crédit du compte 700 « Ventes de marchandises » pour leur prix de vente hors TVA et hors réductions commerciales et financières éventuelles et du compte 445X « Etat, taxes sur le chiffre d'affaires-TVA collectée » pour le montant de la TVA facturée ;
- ⇒ par le débit du compte 411 « Clients » ou d'un compte de trésorerie (512 « Banques, comptes courants »), selon que la vente est faite à crédit ou au comptant, pour le montant de la vente TVA comprise.

Parallèlement, et dans le cas où l'entité tient un inventaire permanent de ses stocks, elle constatera la sortie des marchandises vendues du magasin, en débitant le compte 600 « Achats de Marchandises vendues » par le crédit du compte 30 « Stocks de marchandises » pour le coût de sortie du magasin.

Exemple :

Vente à crédit de marchandises pour : 10 000 DA hors TVA ; remise 10 % ; TVA 17 %.

Prix de vente :	10 000 DA
Remise 10 % :	1 000 DA
Prix de vente, remise déduite :	9 000 DA
TVA 9 000 x 17 % :	1 530 DA
Montant total de la facture :	10 530 DA

Constatation de la facture de vente :

		Intitulé	Débit	Crédit
411x	700 445x	Clients Ventes de marchandises Etat, TVA collectée Facture n°... du....	10 530	9 000 1 530

2.2 - Vente de produits finis

2.2.1 - Définition

Les produits finis sont les produits fabriqués par l'entreprise et destinés à être vendus ou utilisés pour ses besoins propres. Il y a lieu de faire la distinction entre un produit fini et un produit intermédiaire en fonction du stade de fabrication ou de transformation atteint par ce produit. D'une manière générale, un produit est fini dès qu'il a atteint le stade d'achèvement définitif dans le cycle de production ou de transformation et qu'il est commercialisable en sa forme actuelle.

2.2.2 - Evaluation

Le produit fini comptabilisé est évalué au prix de vente hors TVA, net des réductions accordées (rabais, remises, ristournes, escompte).

2.2.3 Comptabilisation

Les produits de la vente de produits finis réalisés au cours de l'exercice sont portés au crédit du compte 701 « Ventes de produits finis » ou de l'un de ses sous-comptes ouverts par l'entité en fonction de ses besoins de gestion.

Le schéma de cet enregistrement comprend les écritures suivantes :

- Enregistrement de la facture de vente en créditant le compte 701 « Ventes de produits finis » pour le montant hors TVA de la vente, net des réductions commerciales éventuelles, et le compte 445x « Etat, taxes sur le chiffre d'affaires » pour le montant de la TVA facturée
- par le débit : du compte 411 « Clients » ou d'un compte de trésorerie (512 Banques, comptes courants ou 53 Caisse) selon que la vente est faite à crédit ou au comptant, pour le montant de la vente TVA comprise.

Ecriture comptable :

Comptes		Intitulé	Débit	Crédit
Débit	Crédit			
411/512/53	701	Clients/Banques/Caisse		
		Ventes de produits finis	x	x
	445X	Etat, TVA collectée		x
		Facture n°... du...		

2.3 - Produits résiduels et matières de récupération (déchets, rebuts)

2.3.1 - Définition et éléments constitutifs

Les produits résiduels et matières de récupération sont des produits constitués par les déchets et les rebuts de fabrication ; ce sont des résidus de toutes sortes (matières, produits finis, ou produits intermédiaires) impropres à une utilisation ou un écoulement normal.

2.3.2 - Evaluation

Les produits provenant de la vente de déchets sont évalués à leur coût de production si l'entreprise a mis en place une comptabilité analytique ou, à défaut, à leur valeur de marché ou à leur valeur probable de réalisation nette des frais de distribution. Le coût de ces produits résiduels est déduit du coût des produits finis qui les ont générés dans le cas où ils n'ont pas une valeur de vente.

Remarques :

1. La valeur estimée des déchets ou rebuts est inscrite au moment de leur entrée au magasin au débit du compte 358 « Produits résiduels ou matières de récupération (déchets et rebuts) » par le crédit du sous-compte concerné du compte 72x « Production stockée ou déstockée » de produits résiduels ;
2. Dans le cas où les déchets et rebuts ont un caractère normal et qu'ils n'ont pas une valeur de vente (marchande), ils sont inclus dans le coût de production des produits finis concernés. Dans le cas contraire (cas exceptionnel), ils sont exclus du coût d'entrée en stock des produits finis (Cf. chapitre relatif aux stocks).

2.3.3 - Comptabilisation

Une vente de produits résiduels est enregistrée :

- en créditant, le compte 703x « Ventes de produits résiduels » pour le montant hors TVA de la vente, net des déductions commerciales et financières éventuelles, et le compte 445x « Etat, taxes sur le chiffre d'affaires » pour le montant de la TVA facturée.
- par le débit du compte 411x « Clients » ou un compte de trésorerie, selon que la vente est faite à crédit ou au comptant, pour le montant de la vente TVA comprise.

Les sorties des déchets ou rebuts du magasin sont constatées au crédit du compte 358 « Produits résiduels ou matières de récupération (déchets et rebuts) » par le débit du compte 72x « Production stockée ou déstockée » de produits résiduels si l'entité tient l'inventaire permanent.

2.4 - Produits des activités annexes

2.4.1- Principaux éléments constitutifs

Les produits des activités annexes comprennent notamment :

- les produits des activités et services exploités dans l'intérêt du personnel de l'entreprise (restauration, transport, logement, etc.) ;
- les locations diverses ;
- la mise à disposition de personnel facturée à des tiers ou à des filiales ;
- les frais de transport facturés et autres frais accessoires refacturés ;
- les bonis sur reprises d'emballages consignés ;
- Etc.

2.4.2- Evaluation et comptabilisation

Les produits des activités annexes sont comptabilisés à leur prix de vente hors TVA net des réductions commerciales au crédit du compte 708 « Produits des activités annexes ». Ce compte peut être subdivisé en fonction des besoins de gestion de l'entreprise.

§ 2 - Ventes de travaux et de prestations de services : les contrats à long terme

1 - Généralités sur les ventes de travaux et de prestations de services

1.1 - Définitions des travaux et des prestations de services

a) Travaux

Les travaux désignent les constructions diverses, tels que les bâtiments, les routes, les ports et aéroports, les usines, la fabrication de biens complexes sur commandes, etc.

b) Services

Les services désignent les études et autres prestations. L'entreprise peut sous-traiter la production de services pour le compte d'un maître - d'œuvre extérieur, mais il ne faut pas confondre cette forme de sous-traitance avec la production de biens que l'entreprise fait produire totalement ou partiellement par un sous traitant.

1.3 - Evaluation et comptabilisation

Les produits correspondant à des travaux ou à des prestations de services sont en principe comptabilisés à la date de leur achèvement (date de livraison pour les travaux et date où le service est rendu pour les prestations). Le schéma général de comptabilisation des travaux et prestations se présente comme suit :

- les ventes de travaux sont comptabilisées au crédit du compte 704 « Ventes de travaux » pour leur montant hors TVA ;
- les ventes d'études et autres prestations de services sont enregistrées pour leur montant hors TVA, respectivement au crédit des comptes 705 « Ventes d'études » et 706 « Autres prestations de services ».

Le montant de la TVA est porté au crédit du compte 445x « Etat, TVA collectée ».

En contrepartie, le compte 411 « Clients » (ou un compte de trésorerie) est débité pour le montant de la vente TVA comprise.

Mais bien souvent, les travaux de réalisation de projets de constructions ou de prestations de services nécessitent plusieurs exercices avant que la livraison du projet ne soit faite au client ou que le service ne lui soit rendu, c'est-à-dire avant que le client n'en prenne le contrôle et que ne lui soient transférés les risques et les avantages qui leur sont liés. Dans ces conditions, et si l'entreprise attend l'achèvement des travaux, elle n'enregistrerait pas de chiffre d'affaires de l'exercice et ne connaîtra pas le résultat réalisé au cours de cet exercice et, en conséquence, sa performance ne peut pas être mesurée à la fin de chaque exercice.

Pour mieux exprimer les performances économiques de l'entreprise à la fin de chaque exercice, le Système Comptable Financier a prévu la comptabilisation des produits (chiffre d'affaires) liés à des contrats de travaux et de prestations à long terme, correspondant à chaque exercice, selon la méthode de l'avancement (conforme à la norme IAS 11 qui traite des contrats de construction). Selon cette méthode, les charges et les produits concernant une opération effectuée dans le cadre d'un contrat à long terme sont comptabilisés au rythme de l'avancement de l'opération de façon à dégager un résultat comptable à la fin de chaque exercice au fur et à mesure de la réalisation de l'opération.

Les contrats à long terme peuvent être des contrats mixtes comportant à la fois des ventes de biens et des prestations de services. Dans cette situation, la comptabilisation des produits se fera en fonction de la ventilation prévue par les contrats ; s'il n'y a pas de distinction, le produit est inscrit globalement comme une vente de biens si la partie fourniture est prédominante ou comme une vente de prestations dans le cas où la partie prestations de services est prédominante (règle de la primauté du principal sur l'accessoire).

2 - Les contrats à long terme de travaux et prestations de services

2.1 - Définition

Aux termes du § 133-1 de l'arrêté du 26 juillet 2008 fixant les règles d'évaluation et de comptabilisation, le contenu et la présentation des états financiers ainsi que la nomenclature et les règles de fonctionnement des comptes, « un contrat à long⁽¹⁾ terme porte sur la réalisation d'un bien, d'un service, ou d'un ensemble de biens ou services dont les dates de démarrage et d'achèvement se situent dans des exercices différents. Il peut s'agir :

- de contrats de construction⁽²⁾,
- de contrats de remise en état d'actifs ou de l'environnement,
- de contrats de prestations de services ».

Ces contrats sont qualifiés de contrats à long terme mais aucune durée n'est fixée pourvu que leurs dates de démarrage et d'achèvement se situent dans des exercices différents, soit au moins deux exercices ; leur particularité est qu'ils sont partiellement exécutés à la clôture de l'exercice : il s'agit de toute réalisation de projet, toute prestation de service ou de toute commande de bien dont l'exécution a commencé avant la clôture de l'exercice N et s'achève au cours de l'exercice N+1 ou ultérieurement à celui-ci.

La notion de contrats à long terme est souvent utilisée dans les secteurs du bâtiment, des travaux publics, de l'ingénierie informatique, de l'électronique, de la remise en état d'actifs ou de l'environnement.

Exemples de contrats de construction à long terme :

- Les contrats à long terme à forfait ou à bordereaux de prix ;
- Les travaux d'entreprise (BTPH) ;
- Les contrats de travaux publics ;
- Les contrats relatifs à des travaux de construction d'usines, de canalisations d'eau, de pétrole, de gaz, de lignes électriques, etc... ;
- les contrats de destruction ou de remise en état d'un bien et de remise en état de l'environnement ;
- les contrats de fabrication d'installations complexes ou spécifiques, etc.

1. La notion de « contrat à long terme » (terme utilisé par le Système Comptable Financier) correspond à celle de « contrat de construction » prévue par la norme IAS 11.

2. Un contrat de construction est, selon IAS 11, un contrat spécifiquement négocié pour la construction d'un actif ou d'un ensemble d'actifs qui sont étroitement liés ou interdépendants en termes de conception, de technologie et de fonction, de finalité ou d'utilisation.

Exemples de contrats à long terme en matière de prestations de services :

- loyers et redevances de crédit bail ;
- mise à disposition sur toute la durée du contrat de certains services par le prestataire ou par un de ses sous traitants ;
- contrats de garantie et de maintenance d'installations (chauffage, matériel informatique, etc) ;
- contrat de services après vente (véhicules, électroménager, etc.) ;
- licence d'exploitation d'une marque, d'un procédé, etc ;
- contrats d'ingénieries, d'études, de conseils dont la réalisation s'exécute sur plusieurs étapes parfaitement distinctes tant sur le plan technique que sur le plan financier ;
- travaux d'expertise comptable, de mise en place de systèmes, etc.

Un contrat à long terme peut être négocié pour la réalisation :

- d'un ouvrage individuel, tel un pont, un immeuble, un barrage, un oléoduc, une route, un bateau ou un tunnel ;
- ou d'un ensemble de biens qui sont étroitement liés ou interdépendants en termes de conception, de technologie et de fonction, ou de finalité ou d'utilisation, telle que la construction de raffineries, de centrales électriques ou d'autres installations ou équipements complexes.

2.2 - Formes des contrats à long terme

Un contrat à long terme peut revêtir la forme :

- de contrat à forfait dans lequel l'entrepreneur accepte un prix fixe pour le contrat ou un taux fixe par unité de production, soumis dans certains cas à des clauses de révision de prix ;
- de contrat en régie dans lequel l'entrepreneur est remboursé des coûts autorisés ou autrement définis, plus un pourcentage de ces coûts ou une rémunération fixe.

2.3 - Objectifs et méthodes de comptabilisation des contrats à long terme

2.3.1 - Objectifs

Les méthodes de comptabilisation ont pour objectifs :

- l'affectation correcte des produits et des coûts correspondant au contrat ;
- l'imputation des produits et des coûts du contrat aux exercices au cours desquels les travaux de construction ou les prestations ont été exécutés ;
- la détermination de la marge sur contrat.

2.3.2 - Méthodes de comptabilisation des contrats à long terme :

Le Système Comptable Financier prévoit deux méthodes de comptabilisation des prestations et travaux relevant des contrats à long terme :

- **La méthode de comptabilisation à l'avancement** qui vise à faire ressortir en comptabilité une marge (résultat intermédiaire) au fur et à mesure de l'avancement des travaux ou des prestations ;
- **La méthode de comptabilisation à l'achèvement** qui consiste à attendre la fin du contrat pour faire apparaître la marge finale.

Ces deux méthodes s'appliquent séparément à chaque contrat de construction ou de prestation de manière distincte :

- à la réalisation d'actifs distincts : pont, barrage, tunnel, etc.
- à plusieurs actifs étroitement liés ou interdépendants en termes de conception, de technologie, etc. (exemple centrale électrique, raffinerie de pétrole, etc.).

Ainsi, un ensemble de contrats doit être traité comme un contrat unique lorsqu'il est négocié comme un marché global. Par contre, seront considérés comme des contrats distincts :

- un contrat concernant plusieurs actifs si des propositions distinctes ont été soumises pour chaque actif ;
- un actif supplémentaire est construit à la demande du client alors qu'il n'est pas inclus dans le contrat initial.

2.4 - Comptabilisation des contrats à long terme

Le Système Comptable Financier prescrit comme méthode de comptabilisation des contrats dont la durée s'étale sur au moins deux (02) périodes comptables ou exercices, « la méthode de l'avancement des travaux » lorsque le résultat peut être obtenu avec suffisamment de fiabilité.

La méthode de l'avancement des travaux permet de constater un résultat comptable (bénéficiaire ou déficitaire) à la fin de chaque exercice ou période comptable au fur et à mesure de l'avancement des travaux ou prestations sans attendre la livraison définitive des travaux ou prestations.

Elle consiste à comptabiliser les charges et les produits liés à un contrat à long terme «de façon à dégager un résultat comptable au fur et à mesure de la réalisation de l'opération» (§ 133-2 de l'arrêté du 26 juillet 2008) et ce, chaque fois que le coût d'achèvement estimé du contrat ainsi que son degré d'avancement peuvent être déterminés avec fiabilité.

Le § 133-3 de l'arrêté du 26 juillet 2008 énonce que « si le système de traitement de l'entité ou la nature du contrat ne permet pas d'appliquer la méthode de comptabilisation à l'avancement ou si le résultat final du contrat ne peut pas être estimé de façon fiable, il est admis, à titre de simplification, de n'enregistrer en produits qu'un montant équivalent à celui des charges constatées dont le recouvrement est probable (comptabilisation selon la méthode à l'achèvement) »⁽¹⁾.

Quels sont les éléments constitutifs des produits et des coûts des contrats à long terme ?

2.4.1 – Evaluation des produits d'un contrat à long terme

Les produits d'un contrat à long terme comprennent le montant initial des produits convenu dans le contrat et les modifications dans les travaux induites par les réclamations, les révisions de prix prévues par le contrat et les primes de performance dans la mesure où il est probable qu'elles donneront lieu à des produits et qu'elles peuvent être évaluées de façon fiable.

La mise en œuvre de la méthode de l'avancement des travaux requiert l'existence d'outils de gestion, un système de calcul de coûts et un contrôle interne permettant de valider le pourcentage d'avancement⁽²⁾ et de réviser, au fur et à mesure de l'avancement, les estimations de charges, de produits et de résultats.

Le bénéfice des entreprises de promotion immobilière est dégagé suivant la « méthode de comptabilisation à l'avancement » des charges et des produits des opérations réalisées.

Les produits relatifs aux contrats à long terme sont estimés à la juste valeur de la contrepartie reçue ou à recevoir. Ils peuvent donc augmenter ou diminuer d'un exercice à l'autre par suite de modifications ou de réclamations acceptées par le client et pouvant accroître ou diminuer les produits du contrat au cours d'une période postérieure à celle où le contrat a initialement été conclu.

Une réclamation est un montant que l'entrepreneur cherche à collecter auprès du client ou d'un tiers à titre de remboursement de coûts non inclus dans le prix du contrat appelés communément

1. Au plan fiscal, l'alinéa 3 de l'article 140-1 du CIDTA, stipule que « le bénéfice imposable pour les contrats à long terme portant sur la réalisation de biens, de services ou d'un ensemble de biens ou services dont l'exécution s'étend au moins sur deux (2) périodes comptables ou exercices est acquis exclusivement suivant la méthode comptable à l'avancement indépendamment de la méthode adoptée par l'entreprise en la matière, et ce, quel que soit le type de contrats, contrat à forfait ou contrat en régie ».

2. Une modification dans la méthode de calcul du degré d'avancement est possible, mais doit faire l'objet d'une information (IAS 8), puisqu'il s'agit d'un changement dans l'estimation du résultat.

« coûts des travaux supplémentaires ». Elle peut résulter, par exemple, de retards occasionnés par le client, d'erreurs dans les spécifications ou la conception ou de modifications des travaux du contrat, etc.

Une modification est incluse dans les produits du contrat lorsqu'elle est approuvée par le client et que le montant des produits peut être évalué de façon fiable.

Les primes de performance sont des suppléments payés à l'entrepreneur si les niveaux de performance spécifiés sont atteints ou dépassés. Par exemple, un contrat peut prévoir le versement d'une prime de performance à l'entrepreneur en cas d'achèvement anticipé du contrat. Ces primes de performance font partie des produits du contrat lorsque l'avancement du contrat est tel qu'il est probable que les niveaux de performance spécifiés seront atteints ou dépassés et le montant de la prime de performance peut être évalué de façon fiable.

En application des dispositions du Système Comptable Financier, les pénalités sur marchés sont à inscrire pour les entreprises qui les supportent, au compte 656 « Amendes et pénalités, subventions accordées, dons et libéralités » et pour les entreprises qui en bénéficient, au compte 758 « Autres produits de gestion courante ».

Elles font partie des activités ordinaires de l'entreprise et sont incluses dans le résultat courant ⁽¹⁾.

2.4.2 - Evaluation des coûts d'un contrat à long terme

Les coûts du contrat sont constitués des coûts directement liés au contrat concerné (coûts attribuables) et tous autres coûts qui peuvent être spécifiquement imputés au client selon les termes du contrat.

Les coûts qui ne peuvent être attribués à l'activité du contrat ou qui ne peuvent lui être affectés sont exclus du coût d'un contrat à long terme.

Les coûts directement rattachables à un contrat sont constitués notamment par les dépenses de main-d'œuvre, le coût des matériaux, l'amortissement des installations ou le coût de leur location, les coûts de mise en place et de repliement d'installations, d'équipements et de matériaux sur le chantier du contrat, les coûts de conception et l'assistance technique directement liée au contrat.

Les coûts attribuables à l'activité de contrats en général qui peuvent être rattachés à un contrat incluent les dépenses d'assurance, les coûts des services techniques d'études et qualité, les frais généraux de réalisation ; ils sont affectés à l'aide de méthodes systématiques et rationnelles appliquées de manière constante à tous les coûts présentant des caractéristiques communes. Sont inclus également les coûts d'emprunt sur option de l'entité sous certaines conditions : il doit s'agir des coûts d'emprunt qui sont directement attribuables à l'activité de contrat et qui sont ceux qui auraient pu être évités si la dépense relative à ce contrat n'avait pas été faite et lorsqu'il est probable qu'ils généreront des avantages économiques futurs pour l'entité et que les coûts peuvent être évalués de façon fiable.

Sont exclus du coût des contrats à long terme :

- les dépenses administratives, sauf celles dont le remboursement est expressément stipulé dans le contrat ;
- les frais de vente ;
- les frais de recherche et développement, à moins que leur remboursement ait été expressément prévu ;
- l'amortissement des constructions ou d'équipements inutilisés et non nécessaires à l'exécution d'un contrat ;
- les stocks restant sur chantier.

1. Pénalités sur marché : les pénalités contractuelles subies dans le cadre des relations commerciales sont des charges fiscalement déductibles dès lors qu'elles ne sanctionnent pas des manquements à des obligations légales ou réglementaires.

2.4.3- Calcul du taux d'avancement des travaux

Le taux d'avancement des travaux peut être déterminé de différentes manières, l'objectif étant d'utiliser la méthode qui permet de mesurer de façon fiable les travaux exécutés. Ainsi, l'entreprise peut utiliser :

- le rapport existant entre les coûts encourus pour les travaux exécutés jusqu'à la date considérée et les coûts totaux estimés du contrat ;
- les évaluations des travaux réalisés ;
- l'avancement, en termes physiques, de la partie réalisée des travaux prévus au contrat.

Lorsque le taux d'avancement est déterminé par référence aux coûts déjà encourus au titre du contrat, seuls les coûts correspondant aux travaux réalisés sont inclus dans les coûts encourus jusqu'à la date considérée. Sont exclus les matériaux livrés sur le chantier du contrat sans avoir été mis en œuvre pendant l'exécution du contrat, à moins que ces matériaux n'aient été fabriqués spécialement pour le contrat.

2.4.4- Règles de comptabilisation des produits et des charges du contrat lorsque le résultat peut être estimé de façon fiable

Les conditions requises qui permettraient d'aboutir ou conclure à une estimation fiable du résultat du contrat supposent, entre autres :

- une estimation fiable du total des produits du contrat ;
- une forte probabilité que les avantages économiques liés au contrat iront à l'entreprise ;
- une évaluation fiable des coûts attribuables au contrat ;
- une estimation fiable des coûts à terminaison (coûts restant à engager) et du taux d'avancement.

Lorsque les conditions précitées sont remplies, deux situations peuvent se produire : le résultat estimé du contrat est bénéficiaire ou, au contraire, déficitaire.

a) Cas où le résultat du contrat est bénéficiaire

Le 01/05/N, une entreprise a lancé la construction d'un ouvrage dont la durée de réalisation est estimée à 14 mois ; il doit se terminer le 30/06/N+1. Le prix ferme du contrat convenu avec le client est de : 800 000 KDA hors TVA.

Au 31/12/N, la situation des coûts des travaux se présente comme suit :

Nature	KDA		
	31/12/N	Reste à réaliser	Total
Charges directes :	350 000	250 000	600 000
- Matériaux	160 000	100 000	260 000
- Main d'œuvre	110 000	90 000	200 000
- Sous-traitance	80 000	60 000	140 000
Charges indirectes	70 000	30 000	100 000
dont :			
- Assurances	1 000	1 000	2 000
- Frais généraux acceptés par le client	2 000	1 000	3 000
Coût total hors frais généraux non acceptés par le client	420 000	280 000	700 000

Le bénéfice estimé à terme est de $(800\ 000 - 700\ 000) = 100\ 000$ KDA. Si les données sont suffisamment fiables, une partie du bénéfice doit apparaître au 31/12/N. Déterminons le degré (taux) d'avancement des travaux.

On suppose, dans un premier temps, que ce taux est calculé en fonction du coût des travaux, soit : $420\ 000 : 700\ 000 = 60\%$. L'entreprise peut donc comptabiliser un produit au 31/12/N égal au prix de

vente global multiplié par le pourcentage d'avancement, soit : $800\ 000 \times 60\% = 480\ 000$ DA, ce qui permet de dégager un bénéfice de : $480\ 000 - 420\ 000 = 60\ 000$ KDA à la fin de l'exercice N. Les écritures suivantes seront transcrites en comptabilité chez l'entreprise, sachant que les 420 000 KDA de dépenses imputables au contrat ont déjà été comptabilisées au cours de l'exercice N.

		31/12/N	Débit	Crédit
417x	704x	Créances sur travaux ou prestations en cours* Ventes de travaux Suivant état d'avancement des travaux 800 000 x 60 %	480 000	480 000
		30/06/N+1		
411X	704x 445x 417x	Clients (800 000x 1.17) Ventes de travaux Etat, TVA collectée Créances sur travaux ou prestations en cours Facture n° ... du	936 000	320 000 136 000 480 000

*Hors TVA (Cf. fonctionnement du compte 417 – arrêté du 26 juillet 2008)

Au 31/12/N, le bénéfice qui apparaît au compte de résultat est de : 60 000 KDA, soit (480 000 KDA de ventes - 420 000 DA de charges) ce qui correspond effectivement au bénéfice estimé X pourcentage d'avancement ($100\ 000$ KDA X 60 %).

Supposons maintenant que le taux d'avancement des travaux au 31/12/N, obtenu à partir de mesures physiques, soit de 55%. Dans ce cas, le montant des travaux à facturer est de $800\ 000$ KDA x 55 % = 440 000 KDA hors TVA et le bénéfice qui apparaîtra au compte de résultats au 31/12/N est de $100\ 000$ KDA x 55 % = 55 000 KDA. Les travaux effectués ne correspondant pas à l'avancement des travaux sont comptabilisés à l'actif en travaux en cours, d'où les écritures suivantes :

		31/12/N	D	C
417x	704x	Créances sur travaux et prestations en cours Ventes de travaux Suivant état d'avancement des travaux 800 000 KDA x 55 %	440 000	440 000
		31/12/N		
335	723	Travaux en cours Variation de stocks d'encours Suivant état d'avancement des travaux $420\ 000$ KDA - ($55\% \times 700\ 000$) = 35 000 KDA	35 000	35 000
		30/06/N+1		
723	335	Variation de stocks d'encours Travaux en cours Sortie de travaux en cours	35 000	35 000
411X	704x 445x 417x	Clients (800 000x 1.17) Ventes de travaux Etat, taxes sur le chiffre d'affaires, TVA collectée Créances sur travaux et prestations en cours Facture n° ... du	936 000	360 000 136 000 440 000

Le bénéfice qui apparaît au compte de résultat au 31/12/N est égal à la différence entre les produits (comptes 704 et 723) et les charges de l'exercice, soit :

$$(440\ 000\ \text{KDA} + 35\ 000\ \text{KDA}) - 420\ 000\ \text{KDA} = 55\ 000\ \text{KDA}.$$

b) Cas où une perte est attendue à la fin du contrat : provision pour perte à terminaison

« Lorsqu'à la date d'inventaire et du fait d'événements survenus ou connus à cette date, il apparaît probable que le total des coûts du contrat sera supérieur au total des produits du contrat (pertes prévisibles à l'achèvement), une provision est constituée à hauteur de la perte totale du contrat non encore mise en évidence par les enregistrements comptables » (Arrêté du 26 juillet 2008 § 133-4).

L'augmentation des coûts peut résulter notamment :

- d'un manque de performance des moyens mis en œuvre sur le chantier ;
- d'une sous-estimation des coûts lors de la négociation du contrat.

Le montant de la provision est indépendant de l'état d'avancement des travaux et des produits attendus d'autres contrats sans rapport avec celui-ci ; ce montant n'inclut pas les frais administratifs à caractère général pour lesquels aucun remboursement du client n'est stipulé au contrat.

Exemple :

On suppose, pour le même exercice, que le coût de revient prévisible du contrat tenant compte des travaux restant à réaliser à terminaison est de : 820 000 KDA détaillé dans le tableau des coûts ci-après :

Désignation	Coût des travaux déjà réalisés	Coût des travaux restant à réaliser	Total
Charges directes :.....	350 000	320 000	670 000
- Matériaux	160 000	150 000	310 000
- Main d'œuvre	110 000	100 000	210 000
- Sous-traitance	80 000	70 000	150 000
Charges indirectes dont :	70 000	80 000	150 000
- Assurances	1 000	4 000	5 000
- Frais généraux acceptés par le client	2 000	6 000	8 000
Coût total hors frais généraux non acceptés par le client	420 000	400 000	820 000

Calcul et comptabilisation d'une perte à terminaison et d'une perte à l'avancement :

Coût de revient prévisible du contrat : $420\ 000 + 400\ 000 = 820\ 000$ KDA

Perte probable à provisionner : $800\ 000 - 820\ 000 = - 20\ 000$ KDA

Schéma de comptabilisation d'une perte à terminaison :

- Perte à l'avancement = (prix de vente x pourcentage d'avancement)-coût des travaux
Pourcentage d'avancement = coût des travaux réalisés / coût total
Soit : $100 \times (420\ 000 / 820\ 000) = 51,22\%$.

La perte à l'avancement est donc de : $800\ 000 \times 51,22\% - 420\ 000 = - 10\ 240$ KDA.

- Solde de la perte à terminaison : $20\ 000 - 10\ 240 = 9\ 760$ KDA. Elle doit donner lieu à la constatation d'une provision sachant que les charges liées au contrat (420 000 KDA) ont été comptabilisées au cours de l'exercice N.

		31/12/N	D	C
417x	704x	Créances sur travaux et prestations en cours Ventes de travaux Suivant état d'avancement des travaux 800 000 KDA x 51,22 %	409 760	409 760
		d°		
685x	158x	Dotations aux amortissements, provisions et pertes de valeur, actifs courants Autres provisions pour Charges - passifs non courants Pertes à terminaison* (20 000 KDA - 10 240 KDA = 9 760 KDA	9 760	9 760

(*) Cette provision concernant des pertes à venir, est considérée comme une provision pour risques et charges.

Remarque :

Les provisions pour pertes à terminaison sont évaluées contrat par contrat sans compensation.

2.4.5- Règle de comptabilisation d'un contrat à long terme lorsque le résultat ne peut pas être estimé de façon fiable

Les coûts du contrat doivent être constatés dans les charges de l'exercice au cours duquel ils sont encourus. Les produits ne doivent être constatés que dans la limite des coûts engagés et dont la récupération est probable.

C'est une modalité particulière de la méthode de l'avancement qui s'applique souvent dans les premiers stades d'exécution du contrat.

L'on suppose pour l'exercice les modifications suivantes :

L'estimation actuelle du coût total du contrat est la suivante :

- Le coût des matériaux dépassera les prévisions de 46 000 KDA ;
- Le coût total de la main-d'œuvre dépassera de 30 000 KDA les prévisions. Sur ce montant, seulement 25 000 KDA correspondant aux augmentations des salaires sont acceptées par le client, le montant supplémentaire est dû à un manque d'efficacité ;
- Les frais généraux imputés au client pourraient être réduits de 1 000 KDA.

Pendant l'exercice, le client a demandé une modification du contrat d'origine qui a été augmenté de 300 000 KDA ; le coût total des travaux supplémentaires, étant, lui, estimé à 140 000 KDA.

A la fin de l'exercice N, le pourcentage d'avancement obtenu à partir de mesures physiques est de 65% d'après les attestations fournies par le maître d'œuvre.

Contrat comptabilisé à la fin de l'exercice clos le 31/12/N

Désignation	Montant (KDA)
a- Coût du contrat	
- Main d'œuvre.....	160 000
- Matériaux.....	110 000
- Sous-traitance.....	80 000
- Charges indirectes.....	67 000
- Assurance	1 000
- Frais généraux.....	2 000
Total	420 000
b- Révision des estimations du coût total jusqu'à la fin du contrat	
-Estimation initiale	600 000
-Matériaux.....	46 000
-Main-d'œuvre.....	30 000
-Frais généraux	-1 000
-Coût de l'avenant.....	140 000
Total	815 000
c. Prix du contrat modifié	
-Montant initial	800 000
-Main-d'œuvre (hausse des salaires ajoutés au prix du contrat)	25 000
-Montant de l'avenant.....	300 000
Total	1 125 000

Produits du contrat

Ils sont calculés sur la base des coûts du contrat au prorata des coûts totaux estimés :

$$(420\ 000/815\ 000) \times 1\ 125\ 000 = 579\ 755\ \text{KDA}$$

Calculés sur la base du taux d'avancement physique certifié par le maître de l'œuvre
(65% X 1 125 000 = 731 250 KDA).

2.5 -Les informations à fournir dans les états financiers

Une entité doit fournir, à travers les notes annexées aux états financiers, les informations suivantes :

Compte de résultats

- Montant des produits du contrat comptabilisé en produits dans l'exercice.

Méthodes comptables

- Méthode utilisée pour déterminer le degré d'avancement des contrats en cours ;
- Méthode adoptée pour la comptabilisation des produits.

Contrats en cours à la date de clôture

- montant total des coûts encourus et des profits comptabilisés (moins les pertes comptabilisées) jusqu'à la date considérée ;
- montant des avances reçues ;
- montant des retenues.

Bilan

- Montant brut dû par les clients pour les travaux du contrat, en tant qu'actif ;
- Montant brut dû au client pour les travaux du contrat en tant que passif,
- Actifs et passifs éventuels (litiges).

Annexe

- Montant des produits du contrat comptabilisés en produits de l'exercice ;
- Méthodes utilisées pour déterminer les produits ;
- Méthodes utilisées pour la détermination du pourcentage ou taux d'avancement ;
- Montant total des coûts encourus et des bénéfices comptabilisés jusqu'à la clôture ;
- Facturations intermédiaires non payées avant que certaines conditions n'aient été respectées,
- Montant des retenues correspondant au montant des facturations intermédiaires qui ne sont pas payées tant que certaines conditions spécifiées dans le contrat n'auront pas été satisfaites ou que certains défauts n'auront pas été rectifiés ;
- Profits éventuels et les pertes éventuelles provenant d'éléments tels que les coûts de garantie, les réclamations, les pénalités et les pertes possibles.

§ 3 - Impact sur l'évaluation des produits (ventes) des retours sur ventes, des remises commerciales, rabais, ristournes et autres éléments similaires ainsi que des droits, taxes et autres frais sur ventes

Le montant des ventes (produits) à comptabiliser est la juste valeur de la contrepartie reçue ou à recevoir, c'est-à-dire le montant de la trésorerie que paie ou va payer le client. Par conséquent, sont donc exclus du montant des ventes (produits) les éléments suivants lorsque l'entreprise en fait bénéficier son client : retours sur ventes, remises commerciales, rabais et autres éléments similaires dont le traitement comptable est développé ci-après.

1 - Définitions

1.1 - Retours sur ventes

Ce sont des produits retournés, pour divers motifs, par le client et acceptés par le vendeur.

1.2 - Remises

Une remise est une réduction de prix accordée à un client en raison de la qualité de ce dernier ou dans la cadre d'une vente promotionnelle.

1.3 - Rabais

Un rabais est une réduction de prix accordée pour compenser un défaut de fabrication d'un produit vendu.

1.4 - Ristournes

Une ristourne est une réduction accordée à un client en raison du volume des transactions effectuées pendant une période donnée.

1.5 - Escompte de règlement

Un escompte est une réduction de prix accordée à un client en raison d'un règlement au comptant ou d'un règlement anticipé du prix.

2 - Traitement comptable des retours sur ventes, des rabais, remises, ristournes et escomptes de règlement

2.1 - Rabais, remises, ristournes et escomptes

a) Les rabais, remises, ristournes et escomptes accordés par l'entreprise sont mentionnés sur les factures de vente : c'est le prix de vente net de ces réductions qui est comptabilisé comme produit au crédit du compte concerné « 70 X Ventes de ... ». Ces réductions sont déduites directement lors de l'enregistrement du prix de vente.

Exemple : Vente de marchandises

- Facture (en DA) :

Brut	100 000	
Rabais 2 %	- 2 000	
Montant de la vente	98 000	Montant du produit comptabilisé
TVA 17 %	16 660	
Prix de vente TVA comprise	114 660	

- Comptabilisation de la facture

		Intitulé	Débit	Crédit
411x		Clients	114 660	
	700x	Ventes de marchandises		98 000
	445x	Etat, taxes sur le chiffre d'affaires TVA collectée (Facture n°... du...)		16 660

b) Les rabais, remises et ristournes accordés par l'entreprise postérieurement à l'établissement de la facture de vente font l'objet de factures d'avoir comptabilisées de manière à diminuer le montant du chiffre d'affaires réalisé avec le client concerné au cours de l'exercice. C'est le cas généralement des ristournes qui sont accordées au client non pas au moment de la vente mais à la fin de l'exercice.

Le montant de la facture d'avoir ou note de crédit adressée au client est porté au crédit du compte 411 « Clients » ou au crédit du compte 419 « clients créditeurs, avances reçues, RRR à accorder et autres avoirs à établir » par le débit du compte « 709 XXX RRR accordés sur ventes de ... » et par le débit du compte 445x « Etat taxes sur chiffre d'affaires. TVA collectée ».

Lors des travaux de clôture de l'exercice, le solde du compte 709X « RRR accordés sur ventes de ... » est viré au compte concerné « 70 X Ventes de ... », ce qui diminue le montant des produits, et le compte 411 « Clients » éventuellement créditeur est viré au compte 419 « Clients créditeurs, RRR accordés et autres avoirs à établir ».

Exemple :

A la fin du mois de décembre de l'année N, sur le montant des ventes réalisées avec son principal client au cours de l'exercice, soit 1 000 000 DA hors TVA, l'entreprise a décidé de lui accorder une ristourne de 5 % sur le chiffre d'affaires hors taxe et lui adresse la facture d'avoir suivante, sachant que le client a déjà réglé la créance y compris la TVA collectée laquelle a été versée à l'administration fiscale :

⇒ Facture d'avoir :

	DA
Montant du CA/HT réalisé avec le client en N	1 000 000
Ristourne 5 % du CA HT	50 000
TVA (50 000 x 17 %)	8 500
Total de la facture d'avoir	58 500

⇒ Rappel de la situation, avant la facture d'avoir, des comptes « ventes », « client X » et « TVA collectée » au 30-12-N

70x Ventes de...	411x Client X	445x TVA collectée
1 000 000	1 170 000 | 1 170 000	170 000 | 170 000

⇒ Enregistrement de la facture d'avoir relative à la ristourne :

		31/12/N	Débit	Crédit
709x	419x	Rabais, remises et ristournes accordés	50 000	58 500
445x		Etat, TVA à récupérer Clients créditeurs, RRR à accorder et avoirs à établir Facture d'avoir n°... du....	8 500	

Remarques :

1. Dans la mesure où le client a réglé la créance avant de recevoir la facture d'avoir, celle-ci ne peut plus être déduite par virement du compte 419 au compte 411. A moins d'être déduite des ventes ultérieures, on supposera qu'elle lui sera réglée et on débitera alors le compte 419 par le crédit d'un compte de disponibilités.

A la clôture de l'exercice, le compte 709 sera soldé systématiquement par le débit du compte 70x « Ventes de ... » dont le solde exprime le chiffre d'affaires égal à $1\,170\,000 - 50\,000 = 1\,120\,000$ DA.

La TVA à récupérer est de 8 500 DA.

2. Lorsque ces réductions sont prévues dans un engagement contractuel, celles-ci doivent être provisionnées en fin d'exercice car cet engagement a créé une obligation juridique de les accorder au client qui va se traduire par une sortie de ressources.

2.2 - Les retours sur ventes

Des accords peuvent être conclus entre l'entreprise et ses clients pour lui retourner des produits qui ne leur conviennent pas. Ces retours font l'objet de factures d'avoir qui sont comptabilisées comme une réduction du chiffre d'affaires (des produits) de l'exercice et donnent lieu à un enregistrement de réintégration en stock des produits concernés.

2.3 - L'escompte

L'escompte de règlement accordé au client au moment de la vente et figurant sur la facture est considéré au plan du traitement comptable comme une diminution du chiffre d'affaires (des produits); il est traité comme une réduction commerciale. L'escompte accordé suite à un règlement anticipé d'une créance (avant le délai prévu par les conditions générales de vente) ou l'escompte qui fait l'objet d'une facture d'avoir est comptabilisé comme charge financière : le montant est porté au débit du compte « 668 Autres charges financières » ou du sous-compte ouvert éventuellement par l'entreprise en fonction de ses besoins de gestion 668 x « Autres charges financières - escompte accordé ».

Remarque :

L'escompte accordé au client étant assis sur le montant de la créance T.V.A comprise, il s'ensuit que cette taxe sera enregistrée au compte 445x « Etat, TVA récupérable », comme schématisé dans l'exemple ci-dessous :

Exemple :

1. Facture de vente du 1^{er} mars N à 60 jours

- Montant brut de la facture : 100 000 DA HT
- Remise sur facture 4 % sur le prix HT, soit 4 000 DA

D'où :

Montant de la vente à comptabiliser en produit : $100\,000 - 4\% \times 100\,000 = 96\,000$ DA

TVA calculée sur le montant remis : $96\,000 \times 17\% = 16\,320$ DA

2. Règlement anticipé (avant l'échéance) de la facture le 30 mars N :

- Escompte 5 % du montant hors TVA pour règlement anticipé 30 jours avant le délai de crédit prévu de 60 jours, soit $96\ 000 \times 5\% = 4\ 800$ DA
- TVA 17 %

		01/03/20N			
411x		Clients	112 320		
	70x	Ventes de ..		96 000	
	445x	Etat, TVA collectée		16 320	
		Facture de vente n°... du...			
		30/03/20N			
668x		Autres charges financières, escomptes accordés	4 800		
512		Banques, comptes courants	107 520		
	411x	Clients		112 320	
		Escompte 5 % pour règlement anticipé			

2.4 - Traitement comptable des droits, taxes et frais sur ventes

Les droits, taxes et frais sur ventes sont constitués notamment par :

- les frais de transport facturés aux clients ;
- la taxe sur la valeur ajoutée ;
- les emballages perdus facturés aux clients ;
- les emballages consignés aux clients.

2.4.1 - Frais de transport sur ventes facturés au client

Le montant des frais de transport mis à la charge du client est enregistré au débit du compte de ce client en sus du prix de vente TTC des biens qui lui ont été vendus. Deux cas peuvent se présenter :

1er cas : L'entreprise assure le transport des biens vendus par ses propres moyens

Dans ce cas, le montant des frais de transport facturés au client est enregistré hors TVA au crédit du compte 708 « Produits des activités annexes » ou du sous compte 708X « Autres produits des activités annexes, port et frais accessoires facturés aux clients ».

Exemple : Comptabilisation d'une facture de vente de marchandises :

- Prix de vente TVA comprise = 117 000 DA dont TVA 17 000 DA ;
- Coût du transport assuré par l'entreprise et facturé au client : 5 850 DA dont TVA 850 DA.

- **Eléments de la facture :**

Désignation	Montant	Totaux
Marchandises		
- Montant hors TVA	100 000	
- TVA 17 %	17 000	
Montant TTC	117 000	117 000
Transport :		
- Montant hors TVA	5 000	
- TVA 17 %	850	
Montant TTC	5 850	5 850
Total		122 850

- Comptabilisation :

		01/03/20N	Débit	Crédit
411x		Clients	122 850	
	700	Ventes de marchandises		100 000
	708x	Produits des activités annexes		5 000
	445x	Etat, TVA collectée		17 850
		(Facture n° .. du...)		

2ème cas : L'entreprise fait appel à un tiers pour le transport des biens vendus

Dans le cas où l'entreprise fait appel aux services d'un transporteur et facture au client les frais de transport de marchandises effectué par des tiers, ces frais sont enregistrés comme des charges et leur facturation est enregistrée comme un produit. Ces enregistrements comptables se présentent comme suit :

- ⇒ Constatation des frais de transport facturés par les tiers dans la comptabilité de l'entité en débitant le compte 624 « Transport de biens et transport collectif de personnel » ou le sous compte 624x « Transport de biens » par le crédit :
- d'un compte de tiers 401 « Fournisseurs de stocks et services » si le transport a été fait à crédit (enregistrement de la facture),
 - ou d'un compte de trésorerie dans le cas du règlement au comptant du transporteur.

La TVA à récupérer est portée au débit du compte 445x « Etat, taxes sur le chiffre d'affaires -TVA à récupérer ».

- ⇒ Constatation de la facturation des frais de transport au client :
- le compte 411 « Clients » est débité du montant TTC des frais de transport par :
- le crédit du compte 708 « Produits des activités annexes » ou du compte divisionnaire « 708X Produits des activités annexes – port et frais accessoires facturés » du montant hors TVA de la refacturation ;
 - le crédit du compte 445x « Etat, taxes sur le chiffre d'affaires, TVA collectée » pour la TVA collectée.

Exemple : Enregistrer la facture suivante de vente de marchandises (DA) :

• Prix de vente hors taxe	300 000
• TVA en sus 17%	51 000
• Frais de transport sur ventes (refacturation)	29 250
Dont : Montant hors TVA	25 000
TVA	4 250

Remarque :

Les frais de transport sur ventes payés au fournisseur (transporteur) se présentent comme suit :

- Montant de la facture du transporteur	23 400
- Dont : montant hors TVA	20 000
TVA	3 400

		01/03/20N	Débit	Crédit
411x	700 445x	Clients Ventes de marchandises Etat, taxes sur le chiffre d'affaires-TVA collectée (Facture de vente n° .. du ...)	351 000	300 000 51 000
624x 445x	401x	Transport sur ventes Etat, taxes sur chiffre d'affaires TVA Fournisseur de services Facture de transport du fournisseur ... n° .. du	20 000 3 400	23 400
411x	708x 445x	Clients Produits des activités annexes Etat, taxes sur le chiffre d'affaires-TVA collectée (Facture de frais de transport sur vente n° .. du ...)	29 250	25 000 4 250

2.4.2 - Taxe sur la valeur ajoutée (TVA)

Les ventes de biens, d'études, prestations, travaux, services, produits résiduels et annexes, etc. sont en principe passibles de la taxe sur la valeur ajoutée. Les produits soumis à la TVA sont enregistrés hors taxe sur la valeur ajoutée car celle-ci est payée par le client (redevable réel), l'entreprise ne fait que la collecter (redevable légal) pour le compte du Trésor public. Les créances, quant à elles, sont enregistrées pour leur montant total comprenant la taxe sur la valeur ajoutée au débit du compte 411 « Clients ». Le schéma d'écriture d'une vente est le suivant :

- ⇒ Est débité le compte 411 « Clients » pour le montant de la vente TVA comprise.
- ⇒ Sont crédités en contrepartie :
 - le compte 70 X « Ventes de ... » pour le montant hors taxe sur la valeur ajoutée,
 - le compte "445x, Etat taxes sur le chiffre d'affaires - TVA collectée" pour le montant de la TVA collectée au profit du Trésor public

Exemple :

Ventes en espèces hors TVA pour 200 000 DA de marchandises ; TVA 17% ;

timbre fiscal 2 000 DA.

- Eléments de la facture

Désignation	Montant
Montant hors TVA	200 000
TVA 17 %	34 000
Timbre fiscal	2 000
Total	236 000

- Comptabilisation

		01/03/20N	Débit	Crédit
411x		Clients	236 000	
	700	Ventes de marchandises		200 000
	445x	Etat, taxes sur le chiffre d'affaires -TVA collecte		34 000
	447x	Autres impôts, taxes et versements assimilés		2 000
		Facture de vente n° .. du ...		
53x		Caisse	236 000	
	411x	Clients		236 000
		Vente au comptant, reçu n° .. du ...		

3 - Emballages

3.1 - Définition

Les emballages (à distinguer du matériel d'emballage – (cf. chapitre « immobilisations corporelles ») sont définis par l'arrêté du 26 juillet 2008 comme étant les substances et objets qui concourent au traitement, à la fabrication ou à l'exploitation sans entrer dans la composition des produits traités ou fabriqués. Ce sont des objets destinés à contenir les marchandises et produits vendus et livrés en même temps que ces derniers aux clients. Ils comprennent :

- les emballages perdus (non récupérables) ;
- les emballages récupérables (non identifiables).

3.2 - Evaluation

Ils sont évalués selon les principes généraux relatifs à l'évaluation des stocks lors de leur entrée au bilan (comptabilisation initiale) et à la clôture de l'exercice lors de l'inventaire de fin d'exercice.

3.3 - Comptabilisation des emballages perdus (non récupérables)

Les emballages perdus sont livrés aux clients en même temps que leur contenu (marchandises et produits vendus). Ils ne sont ni consignés ni repris. Le schéma de leur comptabilisation diffère selon qu'ils sont gérés en inventaire permanent ou en inventaire intermittent.

3.3.1 Cas où les emballages perdus sont suivis en inventaire permanent

Deux comptes sont mouvementés en cours d'exercice à l'occasion des opérations de ventes comprenant des emballages perdus :

- Le compte 326X « Emballages perdus » est crédité du coût d'achat ou du coût de production des emballages perdus sortis du magasin par le débit du compte 602 « Achats consommés autres approvisionnements » ou du sous compte 602X « Achats consommés autres approvisionnements – emballages perdus »),
- Le compte 411X « Clients » est débité du prix de vente TTC des emballages perdus facturés par le crédit des comptes 708X « Produits des activités annexes - Ventes d'emballages » pour le montant hors taxe et le compte 445x « Etat, taxes sur le chiffre d'affaires » pour le montant de la taxe sur la valeur ajoutée (dans le cas peu fréquent où les emballages perdus sont vendus séparément).

Remarque :

Le coût des emballages perdus est inclus dans celui des biens vendus. Par ailleurs, dans le cadre de l'inventaire permanent, le coût de sortie de ces emballages du magasin est constaté dans les comptes de consommation (débit) et de stocks (crédit).

Exemple 1 :

Une entreprise vend 10 000 DA de marchandises hors TVA emballées dans des caisses en carton irrécupérables. La TVA en sus est de 17 % sur le prix de vente de marchandises.

Comptabilisation

		Intitulé	Débit	Crédit
411x		Client	11 700	
	700	Ventes de marchandises		10 000
	445x	Etat TVA collectée		1 700
		Facture de vente n°... du...		

Exemple 2 :

Désignation	Montants partiels	Totaux
Marchandises		
- Montant hors TVA	400 000	
- TVA 17 %	68 000	
Montant TTC	468 000	468 000
Frais de transport		
- Montant hors TVA	20 000	
- TVA 17 %	3 400	
Montant TTC	23 400	23 400
Montant total de la facture		491 400

Les frais de transport des marchandises vendues ont été effectués par un tiers et réglés par banque soit : Montant hors TVA 15 000 DA, TVA 17 %, Montant TTC 17 550 DA,

- Comptabilisation de la facture de vente de marchandises et des emballages perdus

			Débit	Crédit
411		Clients	491 400	
	700	Ventes de marchandises		400 000
	708x	Produits des activités annexes- transport sur ventes		20 000
	445x	Etat, TVA collectée		71400
		Facture n° ... du		

- Comptabilisation de la facture relative au transport des marchandises vendues :

			Débit	Crédit
624x		Transport de biens et transport collectif de personnel	15 000	
445x		Etat, taxes sur chiffres d'affaires- TVA à récupérer	2 550	
	512	Banques comptes courants (Facture transport n°.. du ...)		17 550

3.3.2 Cas où les emballages perdus sont suivis en inventaire intermittent

Dans le cas où il n'est pas tenu d'inventaire comptable permanent des emballages perdus, le compte 326x « Emballages perdus » 602X « Achats consommés autres approvisionnements- emballages perdus » sont movimentés en fin de période à l'issue de l'inventaire physique qui permet de déterminer le coût total des emballages perdus consommés au cours de la période selon la formule suivante :

Consommations de la période = Stock initial

+ Achats au cours de la période

- Stock de fin de période (inventaire physique)

3.4 Comptabilisation de la consignation des emballages récupérables :

Sont considérés comme emballages récupérables et gérés en stocks, les emballages non identifiables. Ce type d'emballages est à distinguer des emballages que l'entité peut individualiser ou identifier et qui constituent des immobilisations. Ainsi, les emballages non identifiables sont généralement consignés aux clients en même temps que la vente des produits qu'ils contiennent.

Les mouvements (entrées, sorties, réintégrations) des emballages récupérables, lorsqu'ils sont gérés en inventaire permanent, sont enregistrés en comptabilité tout au long de l'exercice.

En fin d'exercice, les écarts éventuels issus des rapprochements de l'inventaire physique aux soldes comptables sont enregistrés dans les comptes de stocks qui sont ainsi ajustés aux existants réels en contrepartie des comptes concernés de consommations lorsqu'ils sont justifiés. Dans le cas où ils ne sont pas justifiés, ils sont enregistrés dans les comptes de stocks, qui sont ajustés aux soldes réels, en contrepartie des comptes 657 « Charges exceptionnelles de gestion courante », s'il s'agit d'écarts négatifs ou malis et 757 « Produits exceptionnels sur opérations de gestion », s'il s'agit d'écarts positifs ou bonis et ce, en respectant les procédures en vigueur au sein de l'entreprise en matière de traitement des écarts.

3.4.1- Comptabilisation de la consignation

Lorsque des emballages font l'objet de consignation aux clients, l'entité reçoit en contre partie des fonds en dépôt correspondant à la valeur de consignation. C'est une dette envers le client.

⇒ Le compte 411x « Clients » enregistre à son débit :

- le prix de vente TVA incluse du bien vendu ;
- le prix de consignation des emballages ;

⇒ en contrepartie sont enregistrés au crédit :

- du compte 700 « Ventes de marchandises » : le montant de la vente hors TVA ;
- du compte 445x « Etat, taxes sur le chiffre d'affaires - TVA collectée » : le montant de la TVA collectée ;
- du sous compte de dettes « 419X Clients créditeurs, consignations à rembourser » : la valeur de consignation des emballages.

Exemple :

Vente de marchandises à 100 000 DA HT livrées dans 50 caisses consignées à 100 DA l'unité. La TVA en sus du prix de vente des marchandises est de 17 000 DA.

			Débit	Crédit
411x		Clients	122 000	
	700	Ventes de marchandises		100 000
	419x	Clients créditeurs, consignations à rembourser		5 000
	445x	Etat, taxes sur le chiffre d'affaires, - TVA collectée		17 000
		(Facture n° .. du ...)		

3.4.2 - Comptabilisation de la récupération des emballages consignés

Examinons les deux cas suivants :

1er cas : Restitution totale des emballages

L'entreprise récupère la totalité des emballages dans l'état où elle les a consignés : dans ce cas le compte « 419X Clients créditeurs, consignations à rembourser » est débité par le crédit du compte 411x « Clients » du montant de la consignation :

			Débit	Crédit
419x	411x	Clients créditeurs, consignations à rembourser Clients (Restitution totale par le client X des emballages consignés)	5 000	5 000

2ème cas: Restitution partielle

L'entreprise récupère 30 (a) des 50 caisses qu'elle a consignées. Les 20 autres caisses seront considérées comme vendues au prix de leur consignation (b) :

a) le prix de reprise des 30 caisses est égal au prix de leur consignation : dans ce cas, le compte 419X est débité par le crédit du compte 411 « Clients » :

			Débit	Crédit
419x	411x	Clients créditeurs, consignations à rembourser Clients (Restitution par le client X de 30 caisses au prix de leur consignation)	3 000	3 000

b) la cession des 20 autres caisses rend exigible la TVA si les emballages ont ouvert droit à déduction de TVA lors de leur achat. On suppose que les emballages consignés non restitués sont vendus au prix de consignation, lequel correspond à leur coût d'acquisition. Les écritures à passer sont les suivantes :

- le compte 419X « Clients créditeurs, consignations à rembourser » sera débité pour solde par le crédit du compte 700x « Ventes d'emballages ». La TVA correspondante est portée au crédit du compte 445x par le débit du compte client ;
- la sortie de stock des emballages est enregistrée en consommation au débit du 60 x « Consommation d'emballages récupérables » par le crédit du compte 326x « Emballages récupérables », soit les schémas suivants :

			Débit	Crédit
411x		Clients	340	
419x	700x	Clients créditeurs, consignations à rembourser	2 000	
	445x	Cession d'emballages récupérables Etat, taxes sur le chiffre d'affaires (Cession de 20 caisses d'emballages non restituées par le client facture n° .. du ...)		2 000 340
60x	326 x	Consommation emballages récupérables Emballages récupérables Sortie d'emballages	2 000	2 000

§ 4 Production stockée ou destockée : la variation de la production stockée de l'exercice

1 - Définition et éléments constitutifs de la production stockée ou destockée

La production stockée ou destockée représente la différence entre, d'une part, le coût des stocks, à la fin de l'exercice, de produits fabriqués, de travaux, d'études et de prestations réalisés ou de stocks de produits en cours de fabrication, de travaux, études et prestations en cours de réalisation et, d'autre part, le coût des stocks de même nature existants au début de l'exercice.

Pour enregistrer cette différence qui représente la variation de la production stockée, le Système Comptable Financier prescrit l'utilisation du compte 72 « Production stockée ou destockée ».

La variation de la production stockée concerne :

a- les produits fabriqués par l'entreprise qui comprennent :

- **Produits finis :**

Un produit fini est un produit qui a atteint le stade final de la vente. Il entre et sort du magasin au coût de production qui comprend le coût d'acquisition des biens qui ont servi à sa fabrication ou sa production auquel s'ajoutent les charges directes et indirectes de production (coût de transformation) ;

- **Produits intermédiaires :**

Ce sont des produits qui ont atteint un stade de fabrication ou de production donné mais destinés à entrer dans une nouvelle phase/étape du processus de production ou de transformation. Un produit intermédiaire peut être commercialisé en sa forme actuelle (consommation finale) comme il peut faire l'objet d'une transformation en produit fini au sein de la même entreprise ou au sein d'une autre entreprise cliente.

Avant d'être vendu ou transformé, et comme pour les produits finis, un produit intermédiaire entre en magasin et en sort avec un coût de production.

b- Les produits résiduels de matières et de récupération,

c- Les encours de production :

- de produits,
- d'études et autres prestations de services,
- de travaux.

2 - Comptabilisation

A l'effet de déterminer et d'enregistrer les éléments constitutifs de la variation de la production stockée, le Système Comptable Financier a prévu l'utilisation du compte 72 « Production stockée ou destockée » pour enregistrer la valeur du stock à l'ouverture de l'exercice et celle du stock à la clôture de l'exercice. La différence constitue le solde du compte 72 « Production stockée ou destockée » qui peut être :

- Créditeur, dans le cas où la valeur du stock de clôture est supérieure à la valeur du stock à l'ouverture de l'exercice (c'est une variation positive qui exprime une production stockée) ;
- Débitaire, dans le cas où la valeur du stock de clôture est inférieure à la valeur du stock d'ouverture (c'est une variation négative qui exprime une production destockée).

Le compte 72 « Production stockée ou destockée » figure sous la rubrique « Produits de l'exercice » du compte de résultats. Il est subdivisé en les deux sous-comptes indiqués ci-dessous qui peuvent être eux-mêmes subdivisés en les articulant sur la codification des sous-comptes de stocks de produits ou d'encours concernés en fonction des besoins de gestion de l'entreprise :

Compte général	Sous-compte
723 Variation de stocks d'en-cours	72331 Variation de stocks de produits en cours 72335 Variation de stocks de travaux en cours 72341 Variation de stocks d'études en cours 72345 Variation de stocks de prestations de services en cours
724 Variation des stocks de produits*	72451 Variation de stocks de produits intermédiaires 72455 Variation de stocks de produits finis 72458 Variations de stocks de produits résiduels ou matières de récupération (déchets rebuts)

* Produits destinés à la vente ou à une transformation ultérieure. Le sous-compte peut donc être subdivisé en « Variation de stocks de produits finis » (724x) et en « Variation de stocks de produits intermédiaires » (724y).

Remarques :

1. Les comptes ci-dessus ne concernent pas les variations relatives aux stocks d'approvisionnements et de marchandises suivies en appliquant la méthode de l'intermittence de l'inventaire et qui sont portées au compte 603 « Variations des stocks (approvisionnements et marchandises).

2. Les modalités de comptabilisation de la variation de stocks de produits fabriqués ou d'en cours de fabrication de biens, de travaux ou de services varient selon que l'entité pratique l'inventaire intermittent ou l'inventaire permanent.

2.1 - Cas où l'entreprise applique l'inventaire comptable intermittent

En cours de période, aucune écriture n'est passée dans les comptes de la classe 3 « Stocks ». Les éléments nécessaires pour les besoins de fonctionnement et de production sont enregistrés dans les comptes de charges par nature.

A la clôture de l'exercice, la comptabilisation de la production stockée ou destockée des stocks de produits finis et des encours de production consiste à mouvoir le compte 72 « Production stockée ou destockée » (ou l'un de ses sous-comptes concernés 723x ou 724x) comme suit : il est

- Débité de la valeur de la production stockée au début de l'exercice par le crédit du compte de stock initial concerné (331, 335, 341, 345, 351, 355, 358) qui est ainsi soldé
- Crédité de la valeur de la production stockée à la clôture de l'exercice (le stock de clôture étant déterminé par un inventaire physique valorisé) par le débit du compte de stocks concerné (331, 335, 341, 345, 351, 355, 358).

Lors de l'ouverture des comptes de l'exercice suivant, ces écritures sont contrepassées.

En conséquence, le solde du compte 72 représente la variation globale de la production stockée (solde créditeur) ou destockée (solde débiteur), c'est-à-dire la différence entre la valeur du stock de clôture et celle du stock d'ouverture de l'exercice.

Le solde du compte 72 « Production stockée ou destockée » traduit au compte de résultats une variation, soit positive (position créditrice du compte 72) dans le cas d'une augmentation du stock final en valeur (stockage), soit négative (position débitrice du compte 72 affecté du signe moins (-) dans le cas d'une diminution du stock final en valeur (destockage).

Pour les besoins de la détermination du résultat de l'exercice, lors de la clôture des comptes, le solde du compte 72 « Production stockée ou destockée » est viré pour solde au compte 12 « Résultat de l'exercice » dans le cadre d'une procédure de clôture des comptes à mettre en place par chaque entité soumise au système comptable financier.

Exemple : Production de cabines sahariennes (produit fini) de l'exercice N

Désignation	Unité de mesure ou d'emploi	Quantité*	PU (KDA)	Montant (KDA)
Stock initial de cabines (SI)	U	100	1 000	100 000
Production de l'exercice (P)	U	500	1 180	590 000
Stock final (SF)	U	95	1 180	112 100

*Les quantités sont exprimées en unités équivalentes.

Ecritures comptables :

En fin d'exercice, le stock initial est annulé par le débit du compte 724(55) « Production stockée Cabines » et le stock final, déterminé par un inventaire physique extra comptable valorisé, est constaté par le crédit du même compte de produits 724(55) lorsqu'il s'agit d'en-cours de biens.

			Débit	Crédit
724(55)	355x	Variation de stock de produits Stocks de produits finis- cabines sahariennes Pour solde du compte stock initial (100 x 1 000 KDA)	100 000	100 000
355x	724(55)	Stocks de produits finis-cabines sahariennes Variation de stock de produits finis Suivant état d'inventaire au 31-12-N	112 100	112 100

Le sous-compte 724(55) « Variation de stock de produits finis - cabines sahariennes » présente un solde créditeur de $112\ 100 - 100\ 000 = 12\ 100$ KDA qui sera viré au compte 12 « Résultat de l'exercice ».

2.2 - Cas où l'entreprise applique l'inventaire comptable permanent

La méthode de l'inventaire permanent permet un suivi comptable des mouvements de stocks et favorise l'arrêté rapide des situations comptables périodiques. Elle permet également, en ce qui concerne les produits vendus, d'établir une correspondance directe entre les coûts des stocks vendus et les revenus y afférents.

La comptabilisation des produits fabriqués ou en cours de fabrication se fait comme suit (cf chapitre stocks) :

a) Au cours de l'exercice

Les comptes de stocks (35 « Stocks de produits » et, éventuellement, 33 « En-cours de production de biens » et 34 « En-cours de production de services ») sont débités des entrées en magasin par le crédit des comptes 72X « Production stockée ou déstockée de... ». Ils sont crédités des sorties pour les besoins de la vente ou de la transformation (consommation interne) par le débit de ces mêmes comptes 72x. Ces mouvements sont valorisés conformément aux méthodes de calcul des coûts préconisées par le Système Comptable Financier, à savoir le coût de production, le coût moyen pondéré ou le premier entré et le premier sorti (« P.E.P.S » ou « F.I.F.O ») pour les biens fongibles (interchangeables). La méthode de valorisation appliquée doit être mentionnée dans l'annexe aux états financiers.

b) En fin d'exercice

Les écarts éventuels entre le stock physique, évalué de façon extra comptable, et le montant des stocks figurant au débit des comptes 33, 34 ou 35, sont enregistrés dans ces comptes afin de porter le montant de ces derniers à la valeur de l'inventaire physique. Les bonis et malis d'inventaire sont généralement enregistrés respectivement au crédit et au débit du compte 72x « Production stockée ou déstockée » en contrepartie du compte de stock concerné lorsque les écarts sont justifiés. Les

écarts non justifiés sont portés au débit du compte 657 « Charges exceptionnelles de gestion courante » (écarts négatifs) ou au crédit du compte 757 « Produits exceptionnels sur opérations de gestion » (écarts positifs), dans le respect des procédures internes à l'entreprise, en contre partie du compte 72x « Production stockée ou déstockée ».

c) **Le solde du compte « 72 Production stockée ou déstockée »** exprime le coût des biens et services consommés (destockage) ou celui des biens et services supplémentaires produits et mis en stock. En fin d'exercice, le solde est viré au compte 12 « Résultat de l'exercice ».

§ 5 - Production immobilisée

1 - Définition

La production immobilisée représente la production réalisée et conservée par l'entreprise en vue de son immobilisation. Elle peut comprendre des éléments corporels et/ou incorporels qui figureront au bilan comme éléments du patrimoine de l'entreprise dans le poste « Actifs non courants ».

2 - Règle de comptabilisation

Les règles de comptabilisation sont celles appliquées aux immobilisations corporelles et incorporelles.

3 - Evaluation

La valeur à prendre en considération pour la comptabilisation de la production immobilisée est le coût de production (**hors sous-activité**) et n'intègre pas la TVA si l'entité ouvre droit à la déduction ou à la récupération de ladite taxe. Dans le cas contraire elle fait partie du coût de production.

1er cas

L'entité ne bénéficie pas du droit à la déduction de la TVA : dans ce cas, le compte immobilisations (actif non courant) intéressé est débité du coût de production TVA comprise.

2ème cas

La TVA est récupérable dès lors que l'entreprise procède à la déclaration de la TVA sur livraison à soi-même. Le compte d'immobilisations (actif non courant) intéressé sera débité du coût de production hors TVA et le compte « 445X, Etat, taxes sur le chiffre d'affaires-TVA récupérable » est débité du montant de la TVA.

La production immobilisée par l'entreprise englobe :

- Les éléments réalisés directement par les moyens propres de l'entreprise (générés en interne) ;
- Les éléments réalisés par des sous-traitants (travaux de fourniture et/ou de pose confiés par l'entreprise dans le cadre de contrats de sous-traitance partielle).

En effet, le Système Comptable Financier définit le coût de production d'un bien ou d'un service comme étant « égal au coût d'acquisition des matières consommées et services utilisés pour cette production augmenté des autres coûts engagés au cours des opérations de production, c'est-à-dire des charges directes et des charges indirectes qui peuvent être raisonnablement rattachées à la production du bien ou du service.

- Les charges liées à une utilisation non optimale des capacités de production (sous-activité) sont exclues lors de la détermination du coût de production d'un actif » (112-4 de l'arrêté du 26 juillet 2008).

Les éléments inclus dans le coût sont ceux supportés par l'entreprise jusqu'au moment où le bien est mis en état de fonctionner ; il comprend tous les coûts directement attribuables, à savoir :

- Le coût des matières et autres approvisionnements ;
- Les charges directes et indirectes de production (compte non tenu des charges fixes liées à la sous activité) de production ;
- Les provisions destinées à couvrir les coûts de démantèlement et éventuellement les coûts de remise en état du site ;
- Les coûts d'emprunt si l'entreprise a opté pour leur comptabilisation dans les coûts des immobilisations lors de leur entrée au bilan.

4 - Schéma de comptabilisation

La production immobilisée de l'exercice constitue un produit d'exploitation porté au crédit du compte 73 « Production immobilisée » qui est subdivisé de manière à enregistrer séparément le coût de production des éléments d'actif incorporel et celui des éléments d'actif corporel créés par elle et inscrits à l'actif non courant (les charges ayant été préalablement enregistrées dans les comptes de charges par nature), soit :

N° et intitulé du compte	
731	Production immobilisée d'actifs incorporels
732	Production immobilisée d'actifs corporels

Remarque :

Le compte 73 « Production immobilisée » enregistre aussi à son crédit le montant des frais accessoires internes supportés par l'entreprise à l'occasion d'une acquisition d'immobilisation (transport, installation, montage et autres (Arrêté du 26 juillet 2008).

En contrepartie sont débités les comptes suivants :

- ⇒ Soit, le compte 232 « Immobilisations corporelles en cours » ou le compte 237 « Immobilisations incorporelles en cours » selon le cas, du coût réel de production des immobilisations créées par les moyens propres de l'entreprise, au fur et à mesure de l'avancement des travaux de réalisation. Lors de la mise en service du bien, le compte 232 « Immobilisations corporelles en cours » est crédité (pour solde) par le débit du compte d'immobilisations corporelles intéressé et le compte 237 « immobilisations incorporelles en cours » est crédité également pour solde par le débit du compte d'immobilisations incorporelles concerné.
- ⇒ Soit, directement les comptes d'immobilisations intéressés si le passage par le compte 23x « Immobilisations en cours » ne s'avère pas nécessaire dans le cas où la production et la mise en service du bien ont lieu au cours du même exercice. Même dans ce cas, lorsque l'opération s'effectue en une seule transaction, l'utilisation du compte 23 « Immobilisations en cours » peut s'avérer nécessaire.

Exemple :

Une entreprise a achevé au 31/12/N la construction, par ses propres moyens, d'un hangar de stockage dont la fiche de coût se présente comme suit :

• Matériaux	7 000 KDA
• Main-d'œuvre	2 000 KDA
• Autres consommations	1 000 KDA
Coût total hors TVA	10 000 KDA
TVA (récupérable)	1 700 KDA
Coût total TVA comprise	11 700 KDA

Comptabilisation

Cette immobilisation corporelle est enregistrée en principe en trois étapes :

- Constatation de la consommation de biens (stocks, etc) en débitant les comptes de charges concernés par le crédit des comptes de fournisseurs et/ou de disponibilités (6x à 40x/512x) ;
- Constatation de l'avancement des travaux de réalisation du hangar en débitant le compte 232 « Immobilisations en cours » par le crédit du compte 732 « Production immobilisées d'actifs corporels ».

		Intitulé	Débit	Crédit
232x		Immobilisations corporelles en cours	10 000	
445x		Etat, taxes sur le chiffre d'affaires - TVA à récup	1 700	
	732	Production immobilisée		10 000
	445x	Etat, taxes sur le chiffre d'affaires - TVA collectée (Facture de transport n°... du...)		1 700

⇒ Constatation de la mise en service du hangar (transfert au compte d'immobilisation intéressé)

		Intitulé	Débit	Crédit
213x		Constructions	10 000	
	232	Immobilisations corporelles en cours (Mise en services suivant PV du)		10 000

§ 4 - Les subventions⁽¹⁾

1 - Définitions

«Les subventions publiques correspondent à des transferts de ressources publiques destinées à compenser des coûts supportés ou à supporter par le bénéficiaire de la subvention du fait qu'il s'est conformé ou qu'il se conformera à certaines conditions liées à ses activités». (§ 124-1 de l'arrêté du 26 juillet 2008).

Par « publiques » il faut entendre les subventions attribuées par l'Etat, ses démembrements et les autres organismes publics.

Les subventions publiques doivent être distinguées des autres formes d'aide fournie par l'Etat ou ses démembrements. L'aide publique est une mesure prise par l'Etat consistant à fournir un avantage économique spécifique à une entité ou à une catégorie d'entités répondant à certains critères. Elle prend généralement la forme d'avantages indirects affectant les conditions générales de l'activité économique, tels que l'utilisation d'infrastructures mises en place par les pouvoirs publics ou encore les avantages fiscaux et/ou sociaux incitant à l'investissement dans les zones à promouvoir, etc. Ces autres formes d'aide publique sont exclues de la définition des subventions au sens du Système Comptable Financier. D'une manière générale, sont exclues des subventions, les aides publiques dont la valeur ne peut pas être raisonnablement déterminée par l'entreprise.

Une subvention peut prendre la forme d'un transfert d'un actif monétaire ou d'un actif non monétaire (terrain, bâtiment ou autre actif). Dans ce dernier cas, il y a lieu de comptabiliser ledit actif à sa juste valeur.

Les subventions peuvent donc être liées :

- à des actifs : ce sont des subventions monétaires destinées à l'achat ou la construction d'actifs ou des transferts d'actifs (subventions non monétaires) ;
- au résultat (subventions d'exploitation) : ce sont toutes les subventions autres que celles liées à des actifs.

i. La norme IAS 20 appliquée depuis 1984 (revue en 1994 et en cours de révision) distingue les subventions liées à des actifs et les subventions liées au résultat. Cette norme ne s'applique pas au traitement des aides fiscales et à la détention de capital par les organismes publics.

2 - Règles d'évaluation et de comptabilisation des subventions d'exploitation

2.1 - Règle de comptabilisation

« Les subventions publiques, y compris les subventions non monétaires évaluées à leur juste valeur, ne sont comptabilisées en compte de résultat ou en actif que lorsqu'il existe une assurance raisonnable, que l'entité se conforme aux conditions attachées aux subventions et que les subventions seront reçues » (arrêté du 26 juillet 2008 § 124-5).

2.2 - Evaluation

Lors de leur comptabilisation initiale, les subventions publiques sont évaluées à leur juste valeur.

3 - Date de comptabilisation

1°/Subventions liées à des actifs

- La subvention d'investissement accordée sans condition est comptabilisée à la date où elle est acquise, c'est-à-dire à la date de réception de la décision d'octroi de la subvention.
- Lorsqu'elle est accordée sous réserve de remplir ultérieurement certaines conditions, elle est acquise et constatée dès que les conditions sont remplies et non lors de son encaissement. La subvention ne pourra pas être enregistrée en produits tant que ces conditions n'auront pas été réunies.

2°/ Subventions liées au résultat

Le Système Comptable Financier stipule « (qu') une subvention destinée à couvrir des charges et pertes déjà encourues ou correspondant à un soutien financier immédiat à l'entité sans rattachement à des coûts futurs, est comptabilisée en produits à la date à laquelle elle est acquise » (Arrêté du 26 juillet 2008 § 124-3).

4 - Différents types de subventions et comptabilisation

4.1 - Différents types de subventions

Du point de vue de leur enregistrement comptable, il convient de faire la distinction entre la subvention d'exploitation (subvention liée au résultat) et la subvention d'investissement ou d'équipement (subvention liée à un actif) :

1°/ Les subventions d'exploitation : elles comprennent les subventions d'équilibre et les autres subventions d'exploitation :

- Les subventions d'exploitation sont des subventions dont bénéficie l'entreprise pour lui permettre de couvrir des charges et des pertes déjà courues ; elles permettent de compenser un différentiel entre le prix du marché et le prix que l'Etat impose pour certaines activités (insuffisance du chiffre d'affaires pour couvrir les charges) ; elles permettent aussi de faire face à des charges d'exploitation auxquelles l'entreprise ne peut pas faire face.
- les subventions d'équilibre correspondent à un soutien financier destiné à compenser totalement ou partiellement la perte globale que l'entreprise aurait constatée si cette subvention ne lui avait pas été accordée. Elle vise ainsi à assurer l'équilibre d'exploitation de l'entreprise.

2°/ Les subventions d'équipement peuvent être monétaires ou non monétaires ; Les subventions monétaires d'équipement sont des subventions dont bénéficie l'entité en vue d'acquérir ou de créer des biens déterminés. Elles peuvent concerner des équipements nouveaux, des équipements de remplacement ou encore des remises en état d'investissements déjà mis en service.

3°/ Les autres subventions d'investissements dont peut bénéficier l'entité sont destinées à financer ses activités à long terme telles que : implantation à l'étranger, prospection d'un nouveau marché, etc...

En tout état de cause, les subventions d'investissement sont toujours accordées pour des objectifs déterminés.

4.2 - La comptabilisation des subventions

4.2.1 - Comptabilisation des subventions d'exploitation

Les subventions d'exploitation sont portées au crédit du compte «74 Subventions d'exploitation» qui est subdivisé comme suit, pour enregistrer de manière distincte les subventions d'équilibre et les autres subventions d'exploitation, soit :

741	Subventions d'équilibre
748	Autres subventions d'exploitation

La subvention d'exploitation est enregistrée lors de la réception de la décision d'octroi de la subvention affectée à l'exercice concerné, indépendamment de la réception des fonds. Le montant de la subvention alloué pour l'exercice en cours est pris en compte en débitant le compte de créances concerné 441x « Etat et autres collectivités publiques, subventions à recevoir » ; si les fonds ne sont pas encore perçus, par le crédit du compte 487 « Produits constatés d'avance ». Lors de leur perception, ces fonds sont enregistrés dans un compte de trésorerie en contrepartie du compte 441x « Etat et autres collectivités publiques, subventions à recevoir » et le produit est porté au crédit du compte 74x « Subvention de... » par le débit du compte 487 « Produits constatés d'avance » pour solde de ce dernier.

Exemple 1 :

Le 15 janvier de l'exercice N, une subvention de 60 000 KDA est accordée à une entreprise implantée dans une zone prioritaire des Hauts Plateaux en vue de lui permettre de maintenir l'activité et l'emploi pendant au moins 3 ans (N, N+1 et N+2) ; l'entreprise a encaissée cette subvention trois mois après avoir reçu la notification de la décision d'octroi par l'Organisme chargé du développement des Hauts Plateaux.

Les écritures comptables à passer sont les suivantes :

			Débit	Crédit
		Comptabilisation de la décision d'octroi de la subvention (15-01-N)		
441		Etat et autres collectivités publiques, subvention à recevoir	60 000	
	487	Produits constatés d'avance (Constatation subvention à recevoir)		60 000
		Comptabilisation de l'encaissement de la subvention en (15-05-N)		
512		Banques, comptes courants	60 000	
	441	Etat et autres collectivités publiques, subvention à recevoir (Encaissement subvention et solde du compte crédité)		60 000
		Montant de la subvention rapporté au résultat de l'exercice N		
487*		Produits constatés d'avance	20 000	
	748*	Autres subventions d'exploitation 1/3 x 60 000 KDA		20 000
		Montant de la subvention rapporté au résultat de l'exercice N+1		
487*		Produits constatés d'avance	20 000	
	748*	Autres subventions d'exploitation 1/3 x 60 000 KDA		20 000
		Montant de la subvention rapporté au résultat de l'exercice N+2		
487*		Produits comptabilisés d'avance	20 000	
	748*	Autres subventions d'exploitation 1/3 x 60 000 KDA		20 000

* Le montant porté au débit du compte 487 et au crédit du compte 748 est supposé correspondre à celui des charges supportées par l'entité au cours de chaque exercice et compensées par la partie de la subvention rapportée au compte de résultat.

Remarque :

A la clôture de l'exercice N, si la subvention n'est pas encore perçue, elle figurera au bilan comme créance au compte « 487 « Produits constatés d'avance ».

4.2.2 - Comptabilisation des subventions liées aux actifs

4.2.2.1 - Comptabilisation au bilan

Dans la présentation au bilan, les subventions liées à des actifs constituent des « produits différés » : c'est la méthode⁽¹⁾ de comptabilisation des subventions d'équipement (ou d'investissement) préconisée par l'Arrêté du 26 juillet 2008 § 124-2. Elles sont portées au crédit du compte 131 « Subventions d'équipement » ou 132 « Autres subventions d'investissement » par le débit :

- du compte 441 « Etat et collectivités publiques, subventions à recevoir » (financement en attente) ou d'un compte financier si la subvention est perçue ;
- d'un compte d'immobilisations corporelles ou incorporelles de la classe 2, lorsque la subvention correspond à un transfert gratuit d'immobilisations à l'entité.

Il en résulte un produit pour l'entité qui est échelonné sur plusieurs exercices.

Les comptes 131 et 132 permettent de faire apparaître au bilan le montant des subventions d'investissement jusqu'à ce qu'elles aient rempli leur objet et d'échelonner sur plusieurs exercices la constatation de l'enrichissement provenant de ces subventions. Ils peuvent être subdivisés en fonction de la nature de l'investissement financé et/en fonction de l'origine de la subvention.

4.2.2.2 - Comptabilisation au compte de résultat

Les subventions d'équipement et les autres subventions d'investissements font l'objet d'une reprise annuelle et « sont comptabilisées dans le compte de résultat sur un ou plusieurs exercices au même rythme que les coûts auxquels elles sont rattachées et qu'elles sont censées compenser » (Arrêté du 26 juillet 2008 § 124-2).

Elles sont portées en produits au crédit du compte 754 « Quote-part de subventions d'investissements virée au compte de résultat de l'exercice » par le débit du compte 131X ou 132 X.

Le produit résultant de la subvention d'équipement ou d'investissement est échelonné sur plusieurs exercices selon les modalités suivantes :

1°/ Cas des immobilisations amortissables : la comptabilisation de la subvention en produits (reprise) s'effectue sur la durée d'amortissement de l'immobilisation qu'elle a financée. Le montant à comptabiliser (reprise) au compte de résultat correspond à la dotation aux amortissements constatée⁽²⁾.

2°/ Cas des immobilisations non amortissables : la reprise d'une subvention finançant une immobilisation non amortissable « est étalée sur la durée pendant laquelle l'immobilisation est inaliénable. A défaut de clause d'inaliénabilité, la subvention est reprise en résultat sur dix (10) ans selon le mode linéaire ou constant » (Arrêté du 26 juillet 2008 § 124-4).

Remarques :

1. A la fin de l'exercice, seul figure au passif du bilan le montant net de la subvention non encore inscrit au compte de résultat.
2. En cas de cession d'un bien financé par une subvention, le reliquat éventuel de la subvention doit être transféré au compte « 754 Quote-part de subventions d'investissements virée au compte de résultat ».

1. La norme IAS 20 prévoit aussi la méthode de comptabilisation en déduction de la valeur de l'actif

2. Au plan fiscal, le montant de la subvention publique qui était repris en produits à hauteur de 1/5 du montant de cette subvention (Art. 144 CID) a été aligné sur le montant résultant de l'étalement du coût du bien subventionné sur sa durée d'amortissement (cf article 7 de la loi de finances pour 2012) en application de la réglementation en vigueur au 31/12/2013

Exemple 2 : comptabilisation d'une subvention d'équipement :

La société X a obtenu de son Ministère de tutelle dans le cadre de la loi de finances pour l'exercice N une subvention de 1,5 milliard de DA le 02 janvier de l'exercice N, destinée à l'aider à financer l'acquisition de divers équipements dont le coût global est estimé à quatre (4) milliards de DA. La durée d'amortissement est de 25 ans et le mode linéaire est retenu car supposé refléter le mieux la consommation des avantages économiques. La société est soumise à l'IBS au taux de 25 %. Il est fait abstraction de la TVA et de l'impôt différé.

a) Constatation de la créance et de l'encaissement de la subvention (MDA)

		Débit	Crédit
02/01/N Comptabilisation de la subvention dans les livres de la société en constatant la créance sur l'Etat			
441X	Etat et autres collectivités publiques, subventions à recevoir	1 500	
131X	Subventions d'équipement		1 500
	Octroi d'une subvention par MEM		
xx/xx/N : Encaissement effectif de la subvention : le compte 441 sera crédité par le débit d'un compte de trésorerie.			
512	Banques comptes courants	1 500	
441x	Etat et autres collectivités publiques, subventions à recevoir		1 500
	Encaissement de la subvention		
yy/yy/N : Acquisition des équipements ⁽¹⁾			
215X	Installations techniques, ...	4 000	
512	Banques comptes courants		4000
	Acquisition équipements		

(1) Pour simplifier, cette acquisition est considérée réalisée au comptant

b) Constatation de la dotation aux amortissements à la fin de l'exercice N et de la reprise en produits de la subvention à hauteur du montant de la dotation aux amortissements qui ressort comme suit :

- Montant total de la dotation aux amortissements à la fin de l'exercice N :
 $4\ 000\ \text{MDA} / 25 = 160\ \text{MDA}$
- Montant de la dotation relative à la quote-part de la partie subventionnée du coût
 $1\ 500\ \text{MDA} / 25 = 60\ \text{MDA}$

La dotation aux amortissements et la reprise de la subvention sont comptabilisées comme suit selon la méthode des « produits différés » préconisée par le Système Comptable Financier :

		31/12/N	Débit	Crédit
681	2815x	Dotations aux amortissements, provisions et pertes de valeur, actifs non courants (4000/25) Amortissements installations techniques- matériels	160	160
131	754	Subventions d'équipements virées à produits (1 500 /25) ou 160 x 1500/4000 Quotes-parts de subventions d'investissements virées au résultat de l'exercice	60	60

Remarques :

1. Le montant de la subvention rapporté comptablement au résultat de l'exercice est égal au montant de la réintégration fiscale.
2. Dans le cas d'une subvention partielle, le montant de la reprise en produit se fait au même rythme que la charge couverte par la subvention (fraction de l'amortissement).

Exemple 3 : revente d'un matériel acquis sur subvention

Une subvention de 400 MDA est accordée par l'Etat à une entreprise de production pour acquérir, au début de l'exercice N, un matériel qui a coûté 600 MDA ; le matériel est amortissable sur 5 ans ; il a été vendu à la fin de la 3^{ème} année (N+2) pour un montant de 200 MDA. Les écritures à passer sont les suivantes (il est fait abstraction de la TVA) :

			Débit	Crédit
Octroi de la subvention 02/01/N				
441	131x	Etat et autres collectivités publiques, subventions à recevoir Subventions d'équipement	400	400
Encaissement effectif de la subvention Exercice N				
512	441	Banques, comptes courants Etat et autres collectivités publiques subventions à recevoir	400	400
Acquisition du matériel exercice N				
215x	512	Installations techniques, matériel et outillage industriels Banques, comptes courants	600	600
Dotations aux amortissements à la fin de l'exercice N et reprise de la fraction de la subvention en produit :				
681	2815x	Dotations aux amorts, prov et pertes de valeur, actifs non courants Amort. Installations techniques- matériel et outillage industriels Montant de la dotation annuelle (600/5=120MDA)	120	120
131x	754	Subventions d'équipement Quotes-parts de subventions d'investissements virées au résultat de l'exercice (400/5= 80 MDA) ou (600/5) x 400/600 = 80 MDA*	80	80

* calcul du montant de la subvention viré au résultat

Année N+1

			Débit	Crédit
Dotations à la fin de l'exercice n+1 et reprise d'une fraction de la subvention en produit				
681	2815x	Dotations aux amortissements, provisions et pertes de valeur, actifs non courants Amort. installations techniques - matériel et outillage industriels	120	120
131x	754	Subventions d'équipement Quotes-parts de subv. d'investissem. virées au compte de résultat de l'exercice (400/5)	80	80

Année N+2

Dotation à la fin de l'exercice n+2 et reprise d'une fraction de la subvention en produit				
			Débit	Crédit
681	2815x	Dotations aux amortissements, provisions et pertes de valeur, actifs non courants Amort. installations techniques - matériel et outillage industriels	120	120
131x	754	Subventions d'équipement Quotes-parts de subventions d'investissements virées au comptes de résultat de l'exercice (400/5)	80	80
Vente du matériel et sortie d'actif le 02/01/n+3 - Prix de vente 200 MDA - Valeur comptable au 31-12-N+2 = 600- (3 x 120) = 600 - 360 = 240 MDA - Moins-value (200-240) = 40 MDA				
Constatation de la vente du matériel et de la moins-value				
			Débit	Crédit
512*	2815x	Banques comptes courants*	200	
		Amorts installations techniques, matériel et outillage industriels	360	
652		Moins values sur sortie d'actifs immobilisés n/ financiers	40	
	215x	Installations techniques, matériel et outillage industriels		600
		Cession de matériel		
131x	754	Subventions d'équipement Quotes-parts de subventions d'investissements virées au résultat de l'exercice Reprise en produit du reliquat de la subvention $400 - (3 \times 80) = 400 - 240 = 160$	160	160

* En cas de vente à crédit, il y a lieu de débiter le compte 462 « Créances sur cessions d'immobilisations ».

4.3 Cas particuliers

- Utilisation partielle ou non conforme aux conditions prévues au contrat relatif à la subvention : tout risque de reversement imputable à une utilisation partielle ou non conforme de la subvention obtenue doit être provisionné ;
- Lorsque la subvention n'est pas encaissée et que son irrécouvrabilité est confirmée : elle devient une créance irrécouvrable à inscrire en perte au compte 654 « Pertes sur créances irrécouvrables ».

1°/ Remboursement d'une subvention

« Dans le cas exceptionnel où l'entité est amenée à rembourser une subvention, ce remboursement est comptabilisé en tant que changement d'estimation comptable » (arrêté du 26 juillet 2008 § 124-6), ce qui signifie que seuls les résultats de l'exercice en cours et des exercices suivants doivent être modifiés.

« Le remboursement est imputé en premier lieu à tout produit différé non amorti lié à la subvention. L'excédent (ou le montant non encore rapporté au résultat ou le solde éventuel) est comptabilisé en charges ».

Le remboursement d'une subvention donne lieu aux écritures suivantes :

⇒ Débit :

- compte de subvention utilisé lors de la comptabilisation initiale ;
- compte 657 « Charges exceptionnelles de gestion courante » pour le montant excédant éventuellement le solde.

⇒ Crédit : compte de trésorerie

2°/ Cas de l'utilisation partielle ou non conforme de la subvention

Tout risque de reversement doit être provisionné

3°/Lorsque la subvention est irrécouvrable

La subvention devenue créance irrécouvrable est à inscrire en charges au débit du compte 654 « Pertes sur créances irrécouvrables » lorsqu'elle a été comptabilisée en produits.

5 - Informations à fournir dans l'annexe

- Pour les subventions : leur nature et leur importance annuelles ;
- Pour les aides : leur nature, leur importance et leur durée, aides publiques non comptabilisées du fait de leur nature mais présentant un caractère significatif ;
- Les conditions non remplies et les éventualités relatives aux subventions.

Section 3.

Les autres produits des activités opérationnelles et les reprises sur pertes de valeur et provisions

§ 1 Autres produits opérationnels

L'entité peut exercer d'autres activités opérationnelles générant des produits qui concourent à la formation du résultat de ses activités ordinaires. Ces produits sont enregistrés pour leur montant hors taxe sur la valeur ajoutée – TVA - au crédit du compte « 75 Autres produits opérationnels » ou de l'un de ses sous-comptes suivants :

- 751 « Redevances pour concessions, brevets, licences et autres valeurs similaires » ;
- 752 « Plus-values sur sorties d'actifs immobilisés non financiers » dégagées lors de cessions d'actifs immobilisés non financiers (immobilisations corporelles ou incorporelles, titres de participation).

Selon l'arrêté du 26 juillet 2008, §121-12, « les profits et les pertes provenant de la mise hors service ou de la sortie d'une immobilisation corporelle ou incorporelle sont déterminés par différence entre les produits de sortie nets estimés et la valeur comptable de l'actif et sont comptabilisés en produits ou en charges opérationnelles dans le compte de résultat. Les mêmes règles sont applicables dans le cadre d'un abandon d'activités par l'entité »

Les autres rubriques relatives aux produits opérationnels prévues par le Système Comptable Financier sont les suivantes : .

- 753 Jetons de présence et rémunérations d'administrateurs ou de gérants,
- 754 Quotes-parts de subventions d'investissement virées au résultat de l'exercice (cf. section 2 § 4 traité ci-dessus) ;
- 755 Quote-part de résultat sur opérations faites en commun ;
- 756 Rentrées sur créances amorties ;
- 757 Produits exceptionnels sur opérations de gestion (exemple : indemnités d'assura reçues) ;
- 758 Autres produits de gestion courante (exemple : revenus des immeubles non affectés à des activités professionnelles, dédits, pénalités, libéralités perçues...).

§ 2 - Produits financiers

1 Règle d'évaluation

Selon les dispositions du §127-1 de l'arrêté du 26 juillet 2008 : *« les charges et produits financiers sont pris en compte en fonction de l'écoulement du temps et rattachés à l'exercice pendant lequel les intérêts ont couru.*

Les opérations pour lesquelles un différé de paiement est obtenu ou accordé à des conditions inférieures aux conditions du marché sont comptabilisées à leur juste valeur, après déduction du produit financier ou du coût financier lié à ce différé.

L'écart entre la valeur nominale de la contrepartie et la juste valeur de l'opération, correspondant au coût estimatif du crédit obtenu ou accordé, est alors comptabilisé en charges financières dans les comptes de l'acquéreur et en produits financiers dans les comptes du vendeur ».

2 - Comptabilisation

Les produits liés aux opérations financières sont enregistrés au crédit du compte 76 « Produits financiers » qui est subdivisé en fonction des besoins en information de gestion de l'entité afin de faire apparaître la nature ou l'origine des produits :

- 761 « Produits des participations » ;
- 762 « Revenus des actifs financiers » ;
- 763 « Revenus des créances,
- 765 « Ecart d'évaluation sur actifs financiers – plus-values » ;
- 766 « Gains de change » ;
- 767 « Profits nets sur cessions d'actifs financiers » ;
- 768 « Autres produits financiers ».

Le compte « Ecart d'évaluation sur actifs financiers, plus-values » est crédité en contrepartie des comptes d'actifs ou passifs financiers concernés lors de l'évaluation de ces actifs ou passifs financiers à leur juste valeur. Lorsque cette évaluation fait apparaître une plus-value celle-ci doit, selon le Système Comptable Financier, être comptabilisée en résultat de la période.

Ce compte ne concerne donc pas les instruments financiers qui doivent être évalués à leur coût amorti ou pour lesquels l'écart entre la juste valeur et la valeur comptable doit être imputé directement en capitaux propres (*cf. section relative aux immobilisations financières*).

Cas des gains de change

Aux termes du §137-3 de l'arrêté du 26 juillet 2008 : *« Lorsque la naissance et le règlement des créances ou des dettes s'effectuent dans le même exercice, les écarts constatés par rapport aux valeurs d'entrée, en raison de la variation des cours de change, constituent des pertes ou des gains de change à inscrire respectivement dans les charges financières ou les produits financiers de l'exercice ».*

§ 3 Reprises sur pertes de valeur et provisions

Lorsqu'en fin d'exercice, les dotations aux provisions et aux pertes de valeurs constituées antérieurement doivent être diminuées ou sont devenues en tout ou partie sans objet, elles sont virées au crédit du compte 78 « Reprises sur pertes de valeur et provisions ». Le solde de ce compte est viré au crédit du compte 12 « Résultat de l'exercice » à la clôture de l'exercice.

Le compte principal 78 « Reprises sur pertes de valeur et provisions » est subdivisé en trois sous-comptes généraux suivant la nomenclature des comptes de l'Arrêté du 26 juillet 2008. Ces comptes peuvent eux-mêmes être subdivisés en fonction des besoins de gestion de l'entreprise suivant le modèle donné à titre indicatif dans la colonne de droite du tableau ci-dessous :

Compte general	Comptes subdivisoriaux
781 Reprises d'exploitation sur pertes de valeur et provisions-actifs non courants	781X Reprises d'exploitation sur pertes de valeur et provisions actifs non courants : valeurs incorporelles. 781Y Reprises d'exploitation sur pertes de valeur et provisions actifs non courants : valeurs corporelles.
785 Reprises d'exploitation sur pertes de valeur et provisions - actifs courants (stocks et créances notamment)	785X Reprises d'exploitation sur pertes de valeur et provisions actifs courants : stocks. 785Y Reprises d'exploitation sur pertes de valeur et provisions actifs courants : créances. Etc...
786 Reprises financières sur pertes de valeur et provisions	