

UNIVERSITÉ MOULOUD MAMMERI TIZI-OUZOU
FACULTÉ DES SCIENCES ECONOMIQUES, COMMERCIALES ET DES
SCIENCES DE GESTION
DEPARTEMENT DES SCIENCES FINANCIERES ET COMPTABILITE



Polycopié de cours :
Normes Comptables Internationales

Présentée par : M. OUSSAID Aziz
Maitre de conférences B

Ce cours est un support pédagogique prodigué aux étudiants de **L2**
sciences financières et comptabilité
Semestre 4

Année universitaire : 2024/2025

SOMMAIRE

Présentation générale du cours.....	1
Chapitre 1 : introduction aux normes comptables internationales.....	4
Chapitre 2 : Les principes régissant l'élaboration et la présentation des états financier.....	14
Chapitre 3 : Traitement des immobilisations corporelles et incorporelles	38
Chapitre 4 : Traitement des charges, des produits et des stocks.....	46
Chapitre 5 : Dépréciations, provisions, impôt et avantages du personnel	56
Bibliographie.....	64

Présentation générale du cours

Introduction générale

Les normes comptables internationales IAS sont un ensemble de règles internationales auxquelles les entreprises doivent se référer pour la tenue de la comptabilité. Ces normes ont pour objectifs, d'une part, de répondre à la croissance rapide de l'internationalisation des échanges en élaborant un jeu unique de normes comptables de haute qualité. D'autre part, il s'agit de satisfaire les besoins des marchés financiers et donner à leurs états financiers une meilleure visibilité internationale et une meilleure crédibilité. Par conséquent, assurer une meilleure transparence et comparabilité des états financiers des entreprises qui permet de satisfaire les besoins des investisseurs en matière d'information.

En outre, les normes publiées jusqu'au **1^{er} avril 2001** conservent la dénomination *International Accounting Standards (IAS)*. Les normes émises à partir de cette date seront intitulées *International Financial Reporting Standards (IFRS)*. Ce cours est scindé en plusieurs chapitres ; chaque chapitre regroupe un certain nombre de normes IAS.

Informations sur le cours et public cible

- ❖ **Ce cours est intitulé** « Normes Comptables Internationales (NCI) »
- ❖ **Le public ciblé par ce cours** : les étudiants de L2 de la filière sciences financières et comptabilité
- ❖ **Faculté** : sciences économiques, commerciales et des sciences de gestion
- ❖ **Département** : sciences financières et comptabilité
- ❖ **Crédit** : 05
- ❖ **Coefficient** : 02
- ❖ **Durée** : 21 h (14 semaines) de cours et 21H de TD
- ❖ **Horaire** : Mardi 11h00 à 12 h30
- ❖ **Lieu** : Amphi MAMMARI
- ❖ **Enseignant** : OUSSAID Aziz
- ❖ **Contact** : aziz.oussaid@ummtto.dz

Pré-requis

Pour suivre les enseignements dispensés dans ce cours, l'étudiant doit au préalable avoir acquis des connaissances en :

- ✓ Comptabilité générale ;
- ✓ Comptabilité de gestion
- ✓ Comptabilité des sociétés.

Visées d'apprentissage

Ce cours vise à donner des connaissances approfondies des IAS. À l'issue de ce cours, l'étudiant aura des connaissances permettront à l'étudiant d'acquérir du savoir, du savoir-faire et du savoir-être.

- ✓ **En termes de savoir** : l'étudiant sera capable de comprendre les principes de la comptabilité internationale ;
- ✓ **En termes de savoir-faire** : il sera capable de comptabiliser et d'évaluer les immobilisations corporelles et incorporelles dans une entreprise utilisant les normes comptables IAS/IFRS ;
- ✓ **En termes de savoir-être** : il saura s'adapter à l'international et maîtriser des normes comptables autres que les normes nationales.

Modalités d'évaluations des apprentissages

L'évaluation se fait à travers un examen final (EMD) et qui portera sur tout ce qui a été fait durant le semestre. Cet examen aura la structure suivante :

- Des questions théoriques : elles seront notées sur 8 /20, ce qui constitue 40% de la note ;
- Un exercice à résoudre : il sera noté sur 12/20, ce qui constitue 60% de la note.

Contenu du cours

Le cours présenté est scindé en cinq chapitre, dont la premier constitue une introduction à la normalisation internationale de la comptabilité et le second explicite de manière détaillée et illustrée l'élaboration et la présentation des états financiers. Les trois autres chapitres aborderont chacun un ensemble de normes IAS jugées très essentielles.

Chapitre 1

Introduction aux normes comptables internationales

Chapitre 1 : introduction aux normes comptables internationales

Introduction

Apparue dès l'antiquité en Egypte et formalisée peu à peu depuis le XV^e siècle par les marchands italiens, la comptabilité est devenue la source la plus sûre de l'information économique et financière. Elle est la base du système d'information de gestion de l'entreprise et le langage commun de celle-ci avec tous ses partenaires (personnels, clients, fournisseurs, créanciers, actionnaires, collectivités, public. etc.). Cependant, ce langage doit être compris par tous les participants, notamment avec la globalisation et l'intensification des échanges. Ainsi, les professionnels et les pouvoirs publics ont décidé d'harmoniser la comptabilité en élaborant des normes internationales qui sont, actuellement, adoptées dans la majorité des pays.

I. La normalisation comptable

*Bien que la comptabilité soit une technique ancienne, ce n'est que dans la première partie du XX^e siècle que celle-ci a commencé à se normaliser¹. Aux **États-Unis**, en **1909**, le Conseil de l'*American Association of Public Accountants* (AAPA), représentant la profession comptable, avait mis en place un comité, appelé *Special Committee on Accounting*, chargé de définir les termes utilisés en comptabilité et en audit. Au niveau européen, c'est la publication de **Johan Friedrich Schär** en **1911** qui propose un projet de plan comptable en Allemagne et qui a inspiré celui d'**Hector Blairon**, qui va connaître dans les années **1920** un grand succès en **Belgique** ainsi que celui d'**Eugen Schmalenbach**, dont la première édition parut en **Allemagne en 1927**, a servi de base aux auteurs du **plan comptable français**.*

II. Divergence des systèmes comptables nationaux

La comptabilité fonctionne au milieu d'un système économique, financier et politique, dans une société ayant sa culture propre. Ces facteurs influencent la normalisation et les normalisateurs de la comptabilité des différents pays, ce qui explique la multitude et l'hétérogénéité des systèmes comptables nationaux. Néanmoins, Werner Frank a distingué **quatre groupes** de pays ayant des similitudes dans leurs pratiques comptables comme le montre le tableau ci-après :

¹ Robert OBERT, « pratique des normes IFRS », éd DUNOD, paris, 2013, P.1.

Tableau N°1 : divergence des pratiques comptables

Group I	Group II	Group III	Group IV
Australia	Argentina	Belgium	Canada
Bahamas	Bolivia	Colombia	Germany
Ethiopia	Brazil	France	Japan
Eire	Chile	Italy	Mexico
Fiji	India	Spain	Netherlands
Jamaica	Pakistan	Sweden	Panama
Kenya	Paraguay	Switzerland	Philippines
New Zealand	Peru	Venezuela	United States
Rhodesia	Uruguay		
Singapore			
South Africa			
Trinidad & Tobago			
United Kingdom			

Source: Werner G. Frank, "An Empirical Analysis of International Accounting Principles", *Journal of Accounting Research* Vol. 17, No. 2 (Autumn, 1979), pp. 593-605

Le groupe 1: le modèle britannique du Commonwealth ; Le groupe 2 : modèle latino-américain ;Le groupe 3 : le modèle européen ; Le groupe 4 : le modèle des Etats-Unis.

III. Normalisation comptable internationale

De la divergence des systèmes comptables est née la nécessité d'une normalisation internationale de la comptabilité. Cette normalisation a pour objectif « *de mettre en convergence les normes et les pratiques comptables nationales et, par conséquent, de faciliter la comparaison des états comptables produits par les entreprises de pays différents.*² ». Ainsi, La normalisation comptable internationale a débuté en **1973** avec la création de *International Accounting Standard Committee (IASC)* par les représentants des principales organisations comptables d'Australie, du Canada, de France, d'Allemagne, du Japon, du Mexique, des Pays-Bas, de Grande-Bretagne, d'Irlande et des Etats-Unis, pour mettre en forme des standards comptables de base appelés **IAS (International Accounting Standards)** acceptés et appliqués par tout le monde.

Cependant, les premières normes adoptées par l'organisation n'ont pas été acceptées par la plupart des pays membres car, comme le souligne Gilbert GILARD (membre de l'IASC), ces dernières n'étaient guère mieux qu'un résumé élégamment rédigé des pratiques comptables existantes en **Europe et aux États-Unis**³. L'IASC n'entretenait que très peu de relations avec les organisations étatiques dotées d'un

² Collasse. Bernard, « Théories comptables », Encyclopédie en comptabilité, contrôle de gestion et audit, Economica, Paris, 2000, P.787

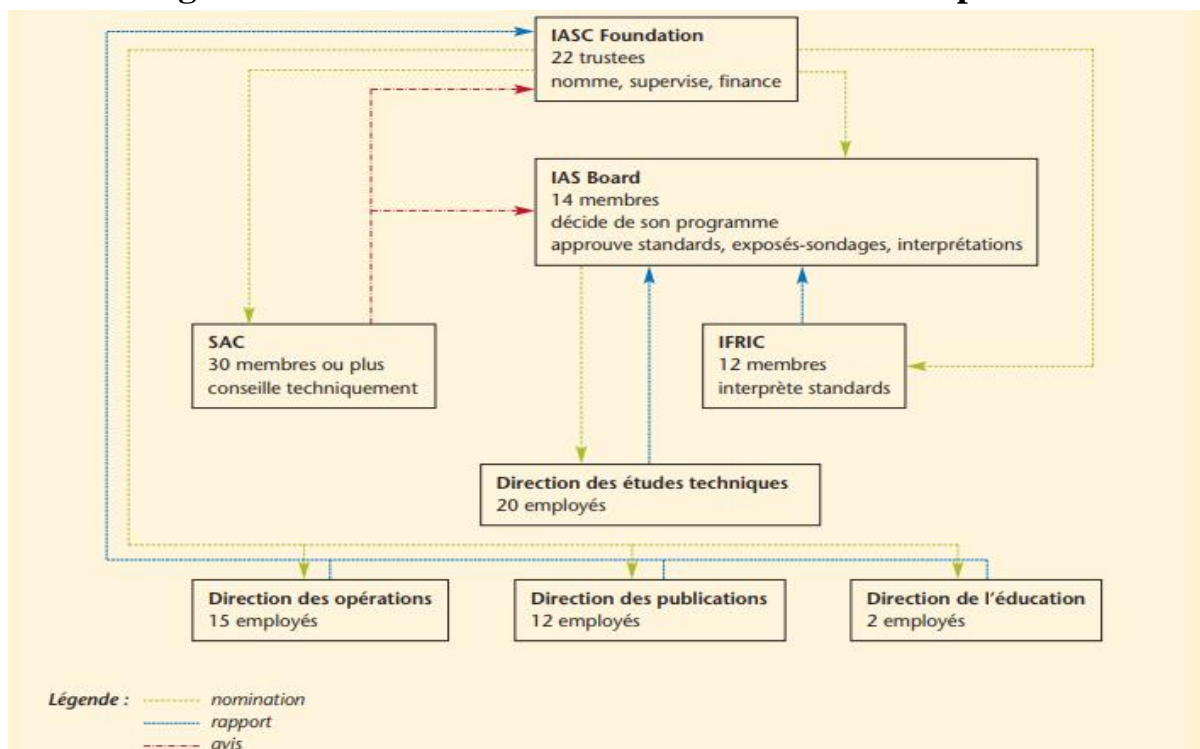
³ GÉLARD, Gilbert, « De l'IASC à l'IASB : un témoignage sur l'évolution structurelle de la normalisation comptable internationale », Revue française de comptabilité, n°380, 2005, pp.14-16.

pouvoir réglementaire et il y'avait un manque d'implication des normalisateurs nationaux et des organismes ayant un intérêt pour l'information financière dans le processus de prise de décisions et, par conséquent, l'IASC a souvent été critiqué et taxé de club avec une vision autocentrée.

IV. Les normalisateurs internationaux

. Pour devenir véritablement un agent d'envergure mondiale, il a fallu à l'IASC de s'engager dans la voie de la modernisation. Ainsi, en **janvier 2001**, l'IASC fut restructuré (voir figure ci-après) avec la création de l'IASB et il y a eu passage des normes comptables (IAS) vers des normes financières (IFRS) ; un passage qui « marque explicitement la conception de la firme retenue. La priorité est donnée à la valeur financière de l'entreprise, la seule pertinente en termes de décisions économiques⁴ ».

Figure 1 : Structure actuelle du normalisateur comptable



Source : http://www.focusifrs.com/menu_gauche/iasb/structure_de_l_iasb

IFRS Foundation : L'*IFRS Foundation* est l'entité mère de l'IASB, chargée d'assurer le fonctionnement de l'organisme de normalisation comptable internationale et de la collecte, auprès d'organisations privées ou publiques, des fonds nécessaires.

⁴ AGLIETTA, M., REBÉRIOUX, A, « Les dérives du capitalisme financier », Ed. Albin Michel, France 2004, P.157.

IASB : L'*International Accounting Standards Board*, est l'organisme chargé de l'élaboration des normes comptables internationales.

SAC : *Standard Advisory Council* est le conseil consultatif de l'IASB, il a pour objectif d'orienter les travaux de l'IASB en termes de priorités et de décisions ainsi de fournir un forum à différentes organisations et personnes qui s'intéressent à l'information financière internationale et qui souhaitent s'exprimer dans le cadre du processus de normalisation.

IFRIC : L'*IFRS Interpretations Committee* est le comité d'interprétation de l'IASB. Son rôle consiste à fournir des commentaires sur les questions d'information financière qui n'ont pas été spécifiquement traitées dans les normes IAS/IFRS.

Afin d'assurer une large représentation internationale, la représentation géographique des membres de l'**IASB** est définie de la manière suivante :

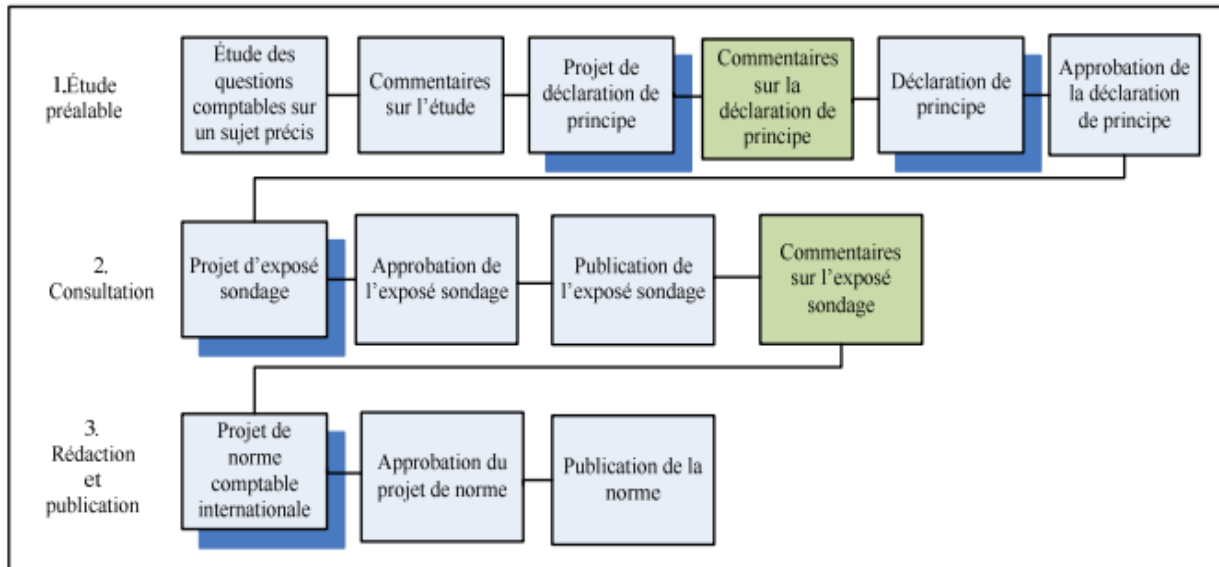
- 4 représentants de l'Asie/Océanie ;
- 4 représentants de l'Europe ;
- 4 représentants de l'Amérique du Nord ;
- 1 représentant de l'Afrique ; 1 représentant de l'Amérique du Sud ;
- 2 représentants de n'importe quelle région, désignés de façon à maintenir l'équilibre géographique global.

V. Processus d'élaboration des normes

Les procédures d'élaboration d'une norme sont assez longues et peuvent prendre jusqu'à deux ans. Toutes les organisations en liaison avec **IASB** et toutes les autres parties intéressées par les normes comptables internationales sont impliquées dans ce processus, comme le souligne Raffournier. B « *Le processus d'élaboration des normes de l'IASB est calqué sur celui en usage dans les pays anglo-saxons. Il est censé permettre à tous les intéressés (organismes nationaux de normalisation, préparateurs et utilisateurs des états financiers...) de faire valoir leur point de vue*⁵. ».

⁵ Raffournier. B, « les normes comptables internationales (IAS/IFRS) », Economica, 3^{eme} édition, Paris, 2006, P.11.

Figure N°2 : processus d'élaboration d'une norme comptable internationale



Source : HOARAU, C, « Place et rôle de la normalisation comptable en France », Revue française de gestion, Vol.29, n°147, 2003, pp.33-47.

- **étape1.** L'IASB met en place un groupe consultatif pour le conseiller ;
- **étape2.** Éventuellement, l'IASB publie un document de discussion ("*discussion paper*") soumis aux commentaires du public ;
- **étape3.** L'IASB analyse les commentaires reçus concernant le document de travail qu'il a publié;
- **étape4.** L'IASB élabore d'un exposé-sondage (*exposer draft*) qui présente également les opinions divergentes et le fondement des conclusions ("*basis for conclusions*"). Cet exposé doit être approuvé par, au moins, 8 membres de l'IASB avant d'être publié et soumis à commentaires ;
- **étape5.** L'IASB examine les commentaires reçus à la suite de la publication du document de discussion et de l'exposé-sondage ;
- **étape6.** L'IASB étudie l'opportunité de tenir une réunion publique sur le thème envisagé et d'effectuer des tests sur le terrain ;
- **étape7.** L'IASB rédige la norme définitive qui doit être approuvée par, au moins, 8 membres de cet organisme, puis la publie. La norme présente les opinions divergentes et le fondement des conclusions. Lors de la publication, l'IASB fournit en annexe des renseignements complémentaires sur l'environnement de la norme et donne des explications sur l'application concrète de la norme.

VI. Les normes comptables internationales

Ces normes sont un ensemble de règles internationales auxquelles les entreprises doivent se référer pour la tenue de la comptabilité. Ces normes ont pour objectifs, d'une part, de répondre à la croissance rapide de l'internationalisation des échanges en d'élaborant un jeu unique de normes comptables de haute qualité. D'autre part, il s'agit de satisfaire les besoins des marchés financiers et donner à leurs états financiers une meilleure visibilité internationale et une meilleure crédibilité. Par conséquent, assurer une meilleure transparence et comparabilité des états financiers des entreprises qui permet de satisfaire les besoins des investisseurs en matière d'information.

En outre, les normes publiées jusqu'au **1^{er} avril 2001** conservent la dénomination *International Accounting Standards (IAS)*. Les normes émises à partir de cette date seront intitulées *International Financial Reporting Standards (IFRS)*.

L'ensemble de ces normes, selon Robert Obert, peuvent être classées comme suit⁶ :

1) Normes cadres

- Relatives à la présentation : IAS 1 ;
- Relatives à l'évaluation : IAS 8, IAS 10, IAS 18, IAS 21 ;
- Relatives à l'information : IAS 7, IAS 24, IAS 29, IAS 33, IAS 34 ;
- Relatives à la consolidation : IAS 27, IAS 28, IAS 31 ;

2) Normes spécifiques : IAS 2, IAS 11, IAS 12, IAS 16, IAS 17, IAS 19, IAS 20, IAS 23, IAS 32, IAS 35, IAS 36, IAS 37, IAS 38, IAS 39, IAS 40.

3) Normes métiers : IAS 26, IAS 41

Toutefois, nous nous limiterons, dans ce module, uniquement aux normes comptables internationales (IAS), dont la liste de ces dernières est présentée dans le tableau 2 ci-dessous.

Tableau N°2 : liste des normes IAS

Numéro	Intitulé	Numéro	Intitulé
IAS 1	Présentation des états financiers	IAS 24	Information relative aux parties liées
IAS 2	Stocks	IAS 26	Comptabilité et rapports financiers des régimes de retraite

⁶ Robert Obert, « Pratique des normes IAS/IFRS », éd Dunod, France, 2003, p 19

Chapitre 1 : Introduction aux normes comptables internationales

IAS 7	Etat des flux de trésorerie	IAS 27	Etats financiers consolidés et individuels
IAS 8	Méthodes comptables, changement d'estimations comptables et erreurs	IAS 28	Participations dans des entreprises associées
IAS 10	Evènements postérieurs à la date de clôture	IAS 29	Information financière dans les économies hyper inflationnistes
IAS11	Contrats de construction	IAS 32	Instruments financiers : Présentation
IAS 12	Impôts sur le résultat	IAS 33	Résultat par action
IAS 16	Immobilisations corporelles	IAS 34	Information financière intermédiaire
IAS 17	Contrats de location	IAS 36	Dépréciation d'actifs
IAS 18	Produits des activités ordinaires	IAS 37	Provisions, passifs éventuels et actifs éventuels
IAS 19	Avantages du personnel	IAS 38	Immobilisations incorporelles
IAS 20	Comptabilisation des subventions publiques et informations à fournir sur l'aide publique	IAS 39	Instruments financiers comptabilisation et évaluation
IAS 21	Effets des variations des cours des monnaies	IAS 40	Immeubles de placement
IAS 23	Coûts d'emprunt	IAS 41	Agriculture

Source : élaboré par nos soins, à partir des données du site <http://www.focusifrs.com>

VII. Le cadre conceptuel

Il est élaboré par l'IASC en 1989 et représente un ensemble de concepts qui sont à la base de la préparation et la présentation des états financiers d'une entité.

7.1. Les objectifs du cadre conceptuel

L'objectif des états financiers, d'après l'IASB, est de fournir une information sur la situation financière, la performance et les variations de la situation financière d'une entreprise, qui soit utile à un large éventail d'utilisateur pour prendre des décisions économiques »

Les décisions économiques prises par les utilisateurs de l'information financière exigent que les états financiers permettent de :

- Présenter des informations utiles pour estimer la probabilité de réalisation des flux futurs de trésorerie, leur importance et le moment de leur réalisation ;
- Renseigner sur la situation financière de l'entreprise et particulièrement sur les ressources économiques qu'elle détient, sur ses obligations et sur les événements et circonstances pouvant les modifier,
- Apprécier la performance financière ;
- Evaluer la solvabilité et la liquidité ;
- Apprécier la manière avec laquelle l'entreprise est gérée et renseigner sur le degré de réalisation des objectifs ;
- Renseigner sur le degré de conformité aux lois, règlements et autres dispositions contractuelles ;
- Faciliter les prédictions et les prises de décisions.

L'information contenue dans les états financiers d'une entreprise doit permettre aussi de déterminer les bases d'imposition et aider à la préparation des statistiques nationales.

7.2. Les utilisateurs des états financiers et leurs besoins en informations

Toutes les parties prenantes utilisent les états financiers et ils ont de différents besoins :

- **Les investisseurs (actuels et potentiels)** : mesurer la rentabilité et le risque inhérent à leurs investissements ; résolution de la question : faut-il acheter, conserver ou céder leurs actifs ? et enfin la capacité de l'entreprise à distribuer les dividendes.
- **Les créanciers (prêteurs, fournisseurs et autres)** : la solvabilité de l'entreprise (paiement des intérêts et remboursement des dettes).
- **Les clients (actuels et potentiels)** : pérennité de l'entreprise et continuité des activités.
- **L'état et les organismes publics** : répartition des ressources ; satisfaction des normes ; politiques économiques et fiscales.
- **Le personnel** : stabilité et rentabilité de l'entreprise ; capacité de rémunération ; avantages sociaux et en terme de retraite

7.3. Les caractéristiques des états financiers

- **L'intelligibilité** : l'information doit être compréhensible immédiatement par les utilisateurs

- **La pertinence** : elle doit influencer les décisions économiques des utilisateurs en « permettant au lecteur des états financiers de se forger une opinion sur la situation financière de l'entreprise en l'aidant à évaluer des événements passés, présents ou futurs⁷ »
- **La fiabilité** : elle présente une image fidèle de l'entreprise (pas d'erreurs, ni d'omission)
- **La comparabilité** : elle doit être comparée avec l'historique de l'entreprise et avec les autres entreprises.

Conclusion

Dans ce chapitre, nous avons abordé la question de la normalisation de la comptabilité tant à l'échelle internationale qu'au niveau de chaque pays et chaque région. Un aperçu du processus de normalisation de chaque norme comptable a été donné et tous les organismes de normalisation ont été expliqués.

Ensuite, nous avons énuméré tous les normes internationales que nous avons regroupées en plusieurs blocs. Les caractéristiques des informations financières, leurs utilisateurs et leurs objectifs ont été abordés dans le dernier point de ce chapitre portant sur le cadre conceptuel des informations comptables mis en œuvre par l'IASB.

⁷ P. Tournon, H. Tondeur, « comptabilité en IFRS », éd d'Organisation, Paris, 2004, P.13.

Chapitre 2

Les principes régissant l'élaboration et la présentation des états financiers

Chapitre 2 : Les principes régissant l'élaboration et la présentation des états financier

Introduction

L'élaboration et la présentation des états financiers sont régis par la norme IAS1 à l'exception du tableau de flux de trésorerie qui fait l'objet de la norme IAS 7.

Selon la Normes internationale 1, un jeu complet d'états financiers comprend :

- (a) un état de situation financière à la fin de la période ;
- (b) un état du résultat global de la période ;
- (c) un état des variations de capitaux propres de la période ;
- (d) un tableau de flux de trésorerie de la période ;
- (e) des notes, contenant un résumé des principales méthodes comptables et d'autres informations explicatives.

I. Le bilan

C'est un état récapitulatif des actifs, passifs et capitaux propres à la date de clôture des comptes. Le bilan nous renseigne sur la situation financière de l'entreprise.

1.1. Les éléments du bilan

Le bilan est constitué de trois éléments (les actifs, les passifs et les capitaux propres).

Les actifs : Les actifs sont des ressources contrôlées par l'entreprise du fait d'événements passés et dont elle attend à un avantage économique dans le futur.

Les passifs : Les passifs sont des obligations actuelles de l'entreprise résultant d'événement passé et dont l'extinction devrait se traduire par une sortie de ressource.

Les capitaux propres : Les capitaux propres sont une richesse comptable des actionnaires apportées par eux ou créée par l'entreprise. $CP = Actifs - passifs$.

1.2. Distinction entre les éléments courants et non courants

Afin de distinguer entre les éléments (actifs et passifs) courants et non courants, il faut se baser sur plusieurs conditions permettant d'abord de classer les éléments courants.

1.2.1. Actifs courants /actifs non courants

a) **L'actif courant :** un actif est classé comme Courant s'il répond à l'une des conditions suivantes :

- On s'attend à ce qu'il soit réalisé, consommé ou vendu dans cadre du cycle normal d'exploitation tels que les stocks, les créances client, etc.

- Il est détenu principalement aux fins d'être négocié (valeurs mobilières de placement)
 - On s'attend à ce qu'il soit réalisé dans un délai de 12 mois à la date de clôture des comptes (titres de participation CT, effets à recevoir)
 - Il s'agit de trésorerie et d'équivalent.
- b) **Les actifs non courants** : tous les autres actifs qui ne répondent pas à l'une de ces conditions sont classés comme des ANC (immobilisations corporelles et incorporelles, actifs financiers).

1.2.2. Passifs courants/ passifs non courants

- a) **Les passifs courants** : il est classé comme PC le passif qui répond à l'une des conditions suivantes :
- Régulé au cours de l'activité normale d'exploitation (fournisseurs, dettes d'exploitation) ;
 - Détenu aux fins d'être négocié (effets escomptés non échus) ;
 - Doit être réglé dans les 12 mois (IBS, dividendes, annuités de remboursement, PRC à court terme).
- b) **Les passifs non courants** : tous les autres passifs sont classés actifs non courants (fournisseurs d'immobilisations, emprunts à long terme, PRC à long terme, etc.)

1.3. Les informations à présenter

La norme IAS1 ne prescrit aucun ordre ou format de présentation du bilan. Néanmoins elle donne la liste des informations et des postes devant obligatoirement figurer au bilan¹ et précise que d'autres postes peuvent être ajoutés.

Les informations obligatoires à présenter sont les suivantes :

- ✓ Immobilisations corporelles ;
- ✓ Immobilisations incorporelles ;
- ✓ Actifs financiers ;
- ✓ Participations comptabilisées selon la méthode de mise en équivalence
- ✓ Stocks ;
- ✓ Clients et autre débiteurs ;
- ✓ Trésorerie et équivalents de trésorerie ;

¹ Ouvrage collectif d'un groupe de travail de l'Association nationale des Directeurs Financiers et de Contrôle de Gestion, « Normes IAS/IFRS Que faut-il faire ? Comment s'y prendre ? », Éditions d'Organisation, Paris, 2004, P.12.

- ✓ Fournisseurs et autres créditeurs ;
- ✓ Actifs et passifs d'impôts ;
- ✓ Provisions ; passifs non courants portant intérêt ;
- ✓ Intérêts minoritaires ;
- ✓ Capital émis et réserves ;
- ✓ Actifs destinés à être vendus.

1.4. La forme de présentation du bilan

Aucune forme n'est exigée par les normes IAS 1, mais le bilan doit être présenté au moins sous forme de deux tableaux différents, un pour les actifs et un autre pour les passifs. Le Système Comptable et Financier (SCF) algérien, propose le modèle suivant :

Tableau N° 1 : les passifs du bilan

PASSIF	Note	N	N - 1
CAPITAUX PROPRES			
Capital émis			
Capital non appelé			
Primes et réserves			
Ecarts de réévaluation			
Ecart de conversion			
Résultat net			
Autres capitaux propres – Report à nouveau			
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			

Source : Arrêté ministériel du 23 Rajab 1429 correspondant au 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, journal officiel N° 19, du 25 mars 2009.

Tableau N° 2 : Les actifs du bilan

ACTIF	N Brut	N Amort/Prov.	N Net
ACTIFS NON COURANTS			
Ecart d'acquisition (ou goodwill)			
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			
TOTAL ACTIF NON COURANT			
ACTIF COURANT			
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			
TOTAL ACTIF COURANT			
TOTAL GENERAL ACTIF			

Source : arrêté ministériel, op.cit.

1.5. Exercices d'application

Exercice 1 : le 01/01/2024, trois associés décident de créer une entreprise en apportant un capital social en effectuant les opérations suivantes :

- Achat d'un local qui sera utilisé comme atelier de production avec 2.000.000,00 DA ;
- Acquisition de machines industrielles par un crédit bancaire à 4.000.000,00 DA ;
- Acquisition de mobilier de bureau à 100.000,00 DA ;
- Ouverture d'un compte en banque en versant 200.000,00 DA ;
- Achat de matière première à 600.000 DA, dont une moitié est payée en espèce et l'autre dans 1 mois ;
- Acquisition d'un camion d'une valeur de 2.500.000,00 DA ;
- Acquisition d'un logiciel de gestion à 80.000,00 DA ;
- Acquisition d'une licence d'exploitation à 120.000,00 DA ;

Les associés ont décidé de laissé 200.000,00 DA dans la caisse pour des besoins

Chapitre 2 : Les principes régissant l'élaboration et la présentation des états financiers

d'exploitation et de mettre 500.000,00 DA dans les réserves.

Travail à faire : élaborer le bilan initial de l'entreprise à la date du 01/01/2024, selon la norme IAS1

Exercice 2 : durant l'année 2024, l'entreprise de l'exercice 1 a effectué plusieurs opérations qui peuvent avoir un impact sur son patrimoine, à savoir :

- Acquisition d'une machine à crédit pour une valeur de 500.000,00 DA ;
 - Acquisition d'un brevet en espèce à 400.000,00 DA ;
 - Acquisition de 2 citernes pour stocker les matières premières à 100.000,00 DA ;
- Par ailleurs, les opérations courantes durant l'année ont affecté les soldes de plusieurs comptes et qui sont comme suit :
- caisse : 10.000,00 DA,
 - Stock de MP : 80.000,00 DA,
 - Stocks de produit fini : 130.000,00 DA,
 - clients : 40.000,00 DA,
 - Fournisseurs d'exploitation : 150.000,00 DA,
 - banque : 100.000,00 DA.
 - Effets de commerce : 70.000,00 DA.

Travail à faire : élaborer le bilan de l'entreprise à la date du 31/12/2024, selon la norme IAS1

Exercice 3 : On vous donne les comptes du Bilan Comptable de l'exercice 2024 d'une entreprise au 31/12/2024, classés par ordre alphabétique comme suit :

Comptes	Valeurs	Comptes	Valeurs
Banque et compte courant	95 000	Installations, matériels et outillages	270 000
Brevets	43 000	Logiciels	56 000
Caisse	145 000	Matériels de transport	150 000
Capital social	500 000	Obligation et Bons de trésors	26 000
Clients	125 000	Provision pour risques et charge (LT)	32 000
Constructions	200 000	Report à nouveau	14 000
Dettes d'investissement	185 000	Réserves	37 000
Ecart de réévaluation	11 000	Stocks de matières premières	68 000
Effets à payer	17 000	Stocks de produits finis	84 000
Effets à recevoir	48 000	Terrains	350 000
Emprunt bancaire (LT)	168 000	Titres de participation	75 000
Fournisseurs d'exploitation	86 000	Valeurs mobilières de placement	18 000
Impôt sur les bénéfices des sociétés	94 000		

Travail à faire : calculer le résultat de l'exercice et présenter le bilan de l'entreprise selon la norme IAS 1

1.6. Correction des exercices d'application

Exercice 1: élaboration du bilan initial (d'ouverture)

Actif	VNC	Passif	VNC
<u>Actifs non courants</u>	<u>8800 000</u>	<u>Capitaux Propres</u>	<u>6000 000</u>
Immobilisations corporelles	8600 000	Capital Social	5500 000
Constructions	2000 000	Réserves	500 000
Installations, matériels et outillages	4000 000		
Matériels de transport	2500 000	<u>Passifs non courants</u>	<u>4000 000</u>
Mobilier de bureau	100 000	Emprunts bancaire	4000 000
Immobilisations corporelles	200 000		
Logiciels	80 000	<u>Passifs courants</u>	<u>300 000</u>
Licence d'exploitation	120 000	Fournisseurs d'exploitation	300 000
<u>Actifs courants</u>	<u>1500 000</u>		
Stocks et encours	600 000		
Stocks de matières premières	600 000		
Disponibilités (Trésorerie)	900 000		
Banque et comptes courants	200 000		
Caisse	200 000		
Autre compte bancaire	500 000		
Total Actif	10300 000	Total Passif	10300 000

Exercice 2 :

- Résultat de l'exercice** = la sommes des actifs – la sommes des passifs = 10210000 – 10190000= **60 000 DA**
- Le bilan de clôture**

Actif	VNC	Passif	VNC
<u>Actifs non courants</u>	<u>9780 000</u>	<u>Capitaux Propres</u>	<u>6160 000</u>
Immobilisations corporelles	9500 000	Capital Social	5500 000
Constructions	2000 000	Réserves	500 000
Installations, matériels et outillages	4500 000	Résultat de l'exercice	60 000
Matériels de transport	2500 000	<u>Passifs non courants</u>	<u>4500 000</u>
Mobilier de bureau	100 000	Emprunts bancaire	4500 000
Autres immobilisations (emballages)	100 000		
Immobilisations corporelles	280 000	<u>Passifs courants</u>	<u>15 0 000</u>
Logiciels	80 000	Fournisseurs d'exploitation	150 000
Licence d'exploitation	120 000		
Brevet	400 000		
<u>Actifs courants</u>	<u>930 000</u>		
Stocks et encours	210 000		
Stocks de produits finis	130 000		
Stocks de matières premières	80 000		
Créances et emplois assimilés	110 000		
Effets à recevoir	70 000		
Clients	40 000		
Disponibilités (Trésorerie)	610 000		
Banque et comptes courants	100 000		
Caisse	10 000		
Autre compte bancaire	500 000		

Chapitre 2 : Les principes régissant l'élaboration et la présentation des états financiers

Total Actif	10 710 000	Total Passif	10 710 000
--------------------	-------------------	---------------------	-------------------

- installations, matériels et outillages= 4000 000 (machine 1) + 500 000 (machine 2)
- emprunt bancaire = l'achat de la machine 1 + l'achat de la machine 2 = 4500 000 DA
- le poste mobilier de bureau peut être inclus dans autres immobilisations

Exercice : 3

1) calcul du résultat de l'exercice :

Résultat= \sum des actifs - \sum des passifs

Resultat=(95000+43000+145000+125000+200000+48000+270000+56000+150000+26000+68000+84000+350000+75000+18000)
(500000+185000+11000+17000+168000+86000+94000+32000+14000+37000)

Résultat = 1753000 – 1144000 = **609000 DA**

2) élaboration du bilan

Actif	VNC	Passif	VNC
Actifs non courants	1144 000	Capitaux Propres	1171 000
Immobilisations corporelles	970 000	Capital Social	500 000
Terrains	350 000	Réserves	37 000
Constructions	200 000	Ecart de réévaluation	11 000
Installations, matériels et outillages	270 000	Report à nouveau	14 000
Matériels de transport	150 000	Résultat de l'exercice	609000
Immobilisations corporelles	99 000	Passifs non courants	385 000
Logiciels	56 000	Emprunts bancaire	168 000
Brevets	43 000	Dettes d'investissement	185000
Immobilisations financières	75 000	Provisions pour risques et charges	32 000
Titres de participation	75 000	Passifs courants	197 000
Actifs courants	609 000	Fournisseurs d'exploitation	86 000
Stocks et encours	152 000	Impôts sur les bénéfices	94 000
Stocks de produits finis	84 000	Effets à payer	17 000
Stocks de matières premières	68 000		
Créances et emplois assimilés	217 000		
Effets à recevoir	48 000		
Clients	125 000		
Valeurs mobilières de placement	18000		
Obligation et bon de trésors	26000		
Disponibilités (Trésorerie)	240 000		
Banque et comptes courants	95 000		
Caisse	145 000		
Total Actif	1753 000	Total Passif	1753 000

II. Le Compte de Résultat (CR)

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

2.1. Les éléments du Compte de Résultat

Le CR est constitué de deux éléments qui influence négativement (les charges) ou positivement (les produits) la valeur de l'entité². La différence entre ces deux éléments nous donne le résultat de l'entreprise qui peut être un bénéfice ou une perte.

- a) **Les charges :** les charges sont des diminutions d'avantages économiques au cours de la période sous forme de consommations, de sorties, de diminutions d'actifs ou de survenance de passifs. Elles diminuent les capitaux propres autrement que par distributions
- b) **Les produits :** le produit est un accroissement d'avantages économiques au cours de l'exercice sous forme d'entrées ou d'accroissement d'actifs ou de diminution de passifs. Ils augmentent les capitaux propres autrement que par des augmentations provenant des apports des participants aux capitaux propres.

2.2. Présentation du TCR avec répartition des charges par nature

Cette méthode consiste à regrouper les charges du compte de résultat selon leur nature sans les réaffecter aux différentes fonctions de l'entité. Le modèle du SCF algérien est présenté dans le tableau ci-après :

Tableau N° 1 : le Compte de résultat en répartissant les charges par nature

désignation	montant N
produits des activités ordinaires	
Variation des stocks de produits finis et encours	
Production immobilisée	
Subvention d'exploitation	
I. production de l'exercice	
Achats consommés (MP consommées)	
services extérieurs et autres consommations	
Charges de Personnel	
Impôts, taxes et versements assimilés	
II. Excédent brut d'exploitation	
Dotations aux amortissements	
Autres produits d'exploitation	
Autres charges d'exploitation	

² **Karine, Cerrada** et all, « Comptabilité et analyse des états financiers: Principes, applications et exercices », édition DE BOECK, Paris, 2019, P.29.

Reprise sur perte de valeurs	
III. Résultat opérationnel ou résultat d'exploitation	
Produits financiers	
Charges financières	
IV. Résultat financier	
V. Résultat ordinaire avant impôt (III + IV)	
Impôt exigible sur le résultat	
VI. résultat net des activités ordinaires	
Produits extraordinaires (exceptionnels)	
Charges extraordinaires (exceptionnelles)	
VII. Résultat extraordinaire (exceptionnel)	
VIII. Résultat net de l'exercice (VI + VII)	

Source : adapté de l'Arrêté ministériel 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, journal officiel N° 19, du 25 mars 2009.

2.3. Présentation du compte de résultat avec classement des charges par fonction/destination

Elle consiste à classer les charges selon leur fonction dans le coût des ventes ou, par exemple, dans le coût des activités commerciales ou administratives. Cette méthode peut fournir des informations plus pertinentes pour les utilisateurs que la classification des charges par nature, mais l'affectation des coûts aux différentes fonctions peut nécessiter des affectations arbitraires et implique une part de jugement considérable. Le modèle du SCF de classification selon la méthode des charges par fonction, est le suivant :

Tableau N° 2 : le compte de résultat en répartissant les charges par fonction

Désignation	Montant N
chiffre d'affaires	
coût des ventes	
I. marge brute	
Charges de commercialisation	
Charges administratives	
Autres produits opérationnels	
Autres charges opérationnelles	
II. résultat opérationnel	
Produits financiers	
Charges financières	
III. Résultat financier	
IV. Résultat ordinaire avant impôt (II+III)	

Impôt exigible sur le résultat	
V. résultat net des activités ordinaires	
Produits extraordinaires (exceptionnels)	
Charges extraordinaires (exceptionnelles)	
VI. Résultat extraordinaire (exceptionnel)	
VII. Résultat net de l'exercice (V+VI)	

Source : arrêté ministériel, op.cit.

2.4. Exercices d'application

Exercice N°1 : Vous disposez des informations suivantes concernant les activités société industrielle :

- ✓ Ventes : 100.000 unités de produit fini à 150 DA/U
- ✓ Stock initial (en valeur) : 2.000.000 DA
- ✓ Stock final (en valeur) : 1.283.250 DA
- ✓ Matière première consommées : 3.600.000 DA
- ✓ Charge de personnel : 6.000.000 DA, dont 3.600.000 concernent le personnel de production, 1.400.000 le personnel commercial et 1.000.000 le personnel administratif.
- ✓ Dotations aux amortissements du matériels industriels : 500.000 DA
- ✓ Loyer du siège social : 80.000 DA
- ✓ Frais de transport des produits vendus : 2 DA par unité vendue
- ✓ Impôt sur les bénéfices : 30 % (pour simplifier les calculs)
- ✓ Produits exceptionnels : 225.000 DA
- ✓ Produits financiers : 145.000 DA
- ✓ Charges financières : 120.000 DA
- ✓ Charges exceptionnelles : 200.000 DA

Travail à faire : présentez le compte de résultat selon la norme IAS 1 :

- 1) Avec un classement des charges par nature ;
- 2) Avec un classement des charges par destination/ fonction

Exercice N°2 : une entreprise industrielle vous communique les données suivantes :

Données de l'année 2024	
Production de l'année	2 000 unités
Matières premières/unité	160 DA
Frais du personnel fonction production/unité	30 DA
Dotations aux amortissements fonction production/unité	30 DA
Stock initial de produits finis	00
Ventes de l'année	1 800 unités
Prix de vente/unité	400 DA
Frais du personnel fonction administrative	30000 DA
Frais du personnel fonction commerciale	15000 DA
Services extérieurs fonction administrative	98000 DA
Impôts et taxes fonction administrative	12000 DA

Autres charges opérationnelles	110000 DA
Dotations aux amortissements fonction administrative	11500 DA
Charges exceptionnelles	25000 DA
Produits exceptionnels	42000 DA
Charges financières	30000 DA
Produits financiers	5000 DA
Impôts sur les sociétés IBS	30 %

Travail à faire : présentez le compte de résultat selon la norme IAS 1 :

- 1) Avec un classement des charges par nature ;
- 2) Avec un classement des charges par destination/ fonction

2.5. Correction des exercices d'application

Exercice 1

1) Compte de résultat, répartition des charges par nature

désignation	montant
produits des activités ordinaires	15000000
Variation des stocks de produits finis et encours ¹	716750
Production immobilisée	00
Subvention d'exploitation	00
production de l'exercice	1 428 3250
Achats consommés (MP consommées)	3600000
services extérieurs et autres consommations ²	280000
Charges de Personnel	6000000
Impôts, taxes et versements assimilés	00
Excédent brut d'exploitation	4 403 250
Dotations aux amortissements	500000
Autres produits d'exploitation	00
Autres charges d'exploitation	00
Reprise sur perte de valeurs	00
Résultat opérationnel ou résultat d'exploitation	3 903 250
Produits financiers	145 000
Charges financières	120 000
Résultat financier	25 000
Résultat ordinaire avant impôt ³	3 928 250
Impôt exigible sur le résultat ⁴	1 178 475
résultat net des activités ordinaires	2 749 775
Produits extraordinaires (exceptionnels)	225 000
Charges extraordinaires (exceptionnelles)	200 000
Résultat extraordinaire (exceptionnel)	25 000
Résultat net de l'exercice⁵	2 774 775

Notes :

1. Variation de stocks = Stock final – Stock initial = 716750
2. Services extérieurs et autres consommations = loyer + transport = 80000 + (2 X 100000)
3. Résultat ordinaire avant impôt = résultat opérationnel + résultat financier
4. Impôt exigible sur le résultat = Résultat ordinaire avant impôt X 30%
5. Résultat net de l'exercice = Résultat net des activités ordinaires + résultat financier

2) Compte de résultat, répartition des charges par fonction

Désignation	montant
chiffre d'affaires	15000000
coût des ventes ¹	8416750
marge brute	6583250
Charges de commercialisation ²	1600000
Charges administratives ³	1080000
Autres produits opérationnels	00
Autres charges opérationnelles	00
résultat opérationnel	3903250
Produits financiers	145 000
Charges financières	120 000
Résultat financier	25 000
Résultat ordinaire avant impôt	3 928 250
Impôt exigible sur le résultat	1 178 475
résultat net des activités ordinaires	2 749 775
Produits extraordinaires (exceptionnels)	
Charges extraordinaires (exceptionnelles)	225 000 200 000
Résultat extraordinaire (exceptionnel)	25 000
Résultat net de l'exercice	2 774 775

Notes :

1. Coût des ventes = Matières premières consommées + charges de personnel de production + dotations aux amortissement + stock final – stock initial
2. Charges de commercialisation = frais de transport + charges personnel de la fonction commerciale
3. Charges administratives = loyer du siège social + charges de personnel de l'administration

Exercice 2 :

Compte de résultat, répartition des charges par nature

désignation	montant
produits des activités ordinaires	720 000
Variation des stocks de produits finis et encours ¹	44 000
Production immobilisée	00
Subvention d'exploitation	00
production de l'exercice	<u>764 000</u>
Achats consommés (MP consommées) ²	320 000
services extérieurs et autres consommations	98 000
Charges de Personnel ³	105000
Impôts, taxes et versements assimilés	12000
Excédent brut d'exploitation	<u>229000</u>
Dotations aux amortissements ⁴	71500
Autres produits d'exploitation	00
Autres charges d'exploitation	110000
Reprise sur perte de valeurs	00
Résultat opérationnel ou résultat d'exploitation	<u>47500</u>
Produits financiers	5 000
Charges financières	30 000
Résultat financier	(25 000)
Résultat ordinaire avant impôt ³	22500
Impôt exigible sur le résultat ⁴	6750
résultat net des activités ordinaires	15 750
Produits extraordinaires (exceptionnels)	42 000
Charges extraordinaires (exceptionnelles)	25 000
Résultat extraordinaire (exceptionnel)	17 000
Résultat net de l'exercice⁵	32 750

Notes :

- (1) Variation de stocks = SF – SI = (2000 – 1800) X (160 +30+30) – 00 = 44 000 DA
- (2) Achat de MP consommées = 2000 X 160 = 320 000 DA
- (3) Charges personnel= (2000 x 30) + 30000 + 15000 = 105000 DA
- (4) Dotations aux amortissements = amortissement du matériel de production + amortissement matériels administratifs = (2000 *30) + 11500 = 71500 DA

Compte de résultat, répartition des charge par fonction

Désignation	montant
chiffre d'affaires	720 000
coût des ventes ¹	396 000
marge brute	324 000
Charges de commercialisation	15 000
Charges administratives ²	151 500
Autres produits opérationnels	00
Autres charges opérationnelles	110 000
résultat opérationnel	47 500
Produits financiers	5 000
Charges financières	30 000
Résultat financier	(25 000)
Résultat ordinaire avant impôt	22500
Impôt exigible sur le résultat	6750
résultat net des activités ordinaires	15 750
Produits extraordinaires (exceptionnels)	42 000
Charges extraordinaires (exceptionnelles)	25 000
Résultat extraordinaire (exceptionnel)	17 000
Résultat net de l'exercice	32 750

Notes :

(1) Coût des ventes = toutes les charges liées à la production des produits vendus (1800 unités) = MP consommées + les charges de production (dotations et MOD) = $1800 \times (160 + 30 + 30) = 396000$ DA

(2) Charges administratives = toutes les charges liées à la fonction administrative = $30000 + 98000 + 12000 + 11500 = 151500$ DA

III. Le tableau des flux de trésorerie (TFT)

La norme IAS 7 « tableau des flux de trésorerie » a été amendée à plusieurs reprises, notamment en 2007 avec la publication de la version révisée qui a changé son intitulé en « état des flux de trésorerie ». Néanmoins, cet état financier demeure communément connu sous son appellation d'origine, à savoir le TFT.

3.1. Définition et objectif du TFT

Le tableau de flux de trésorerie retrace les flux (encaissements et décaissements) de trésorerie d'une période, il identifie « *les sources des entrées de trésorerie et les éléments qui ont fait l'objet de sorties de trésorerie pendant l'exercice comptable*³ ».

Le tableau de flux de trésorerie a pour but d'apporter aux utilisateurs des états financiers « une base d'évaluation de la capacité de l'entreprise à générer de la trésorerie et des équivalents de trésorerie, ainsi que des informations sur l'utilisation de ces flux de trésorerie⁴ ».

3.2. Les différents types flux de trésorerie (selon leur origines)

Les flux de trésorerie sont générés par de différentes activités que la normes internationales **IAS7** classe en trois catégories : les flux liés à l'activité d'exploitation ; les flux liés aux opérations d'investissement ; les flux liés aux opérations de financement.

3.2.1. Les flux de trésorerie liés aux activités d'exploitation

Ces flux représentent l'ensemble des encaissements et les décaissements générés par l'activité normale de l'entreprise. Nous distinguons les mouvements d'encaissement d'exploitation et les décaissement d'exploitation.

- **Les encaissements d'exploitation** : il s'agit essentiellement des encaissements provenant des ventes. Ceux-ci peuvent être ventilés diversement en différenciant : les ventes de produits finis et de marchandises, les ventes accessoires et les encaissements sur chiffre d'affaires antérieur (recouvrement des créances clients).
- **Les décaissements d'exploitation** : ces décaissements « *sont de nature beaucoup plus diverse*⁵ », puisqu'ils englobent : les décaissements sur achats, les salaires et les charges sociales, les travaux, fournitures et services extérieurs, la TVA à payer, autres impôts et taxes, les frais financiers, le règlement des dettes fournisseurs, etc.

3.2.2. Les flux liés aux activités d'investissement

Les flux de trésorerie liés aux opérations d'investissement comprennent les flux relatifs aux encaissements et aux décaissements pour :

³ M. Sion, Gérer la trésorerie et la relation bancaire, Edition Dunod, Paris, 2003, p14

⁴ IAS 7, Règlement (UE) n°2023-1803 du 13 aout 2023, publié au JOUE du 26/09/2023

⁵ Hubert de La Brusleri, Trésorerie d'entreprise : Gestion des liquidités et des risques », édition DUNOD, France, 2017, P.25

- Cession (+) ou Acquisition (-) des immobilisations **corporelles** (terrains, constructions, matériel et outillage, ...) et **incorporelles** (logiciel, brevet, marques, brevets, ...);
- Acquérir (-) ou céder (+) une part du capital d'autres entreprises (acquisitions et cessions des actions d'une autre société) ;
- Consentir des prêts ou des avances (-) à des tiers ou en obtenir le remboursement (+),
- Acquérir ou céder d'autres immobilisations financières (dépôts et cautionnements).

3.2.3. Les flux liés aux activités de financement

Les flux de trésorerie liés aux opérations de financement sont constitués par :

- Les ressources de financement (+) (augmentations de capital, nouveaux emprunts, subventions d'investissement, nouvel apport ; crédit-bail...);
- Les décaissements (-) (distribution de dividendes, remboursements d'emprunts,).

Le flux net de trésorerie lié aux opérations de financement est calculé en faisant la différence entre les flux d'encaissement et les flux de décaissement.

3.3. Le calcul de la trésorerie de clôture

Le calcul de la trésorerie de clôture passe d'abord par l'addition des montant des trésoreries nets des trois catégories de flux qui donneront lieu à la variation de la trésorerie de la période. Ensuite, ce montant est additionné ou soustrait (selon le signe de ce dernier, positif ou négatif) à celui de la trésorerie d'ouverture. Ainsi, pour ces différents calculs, la formule suivante est utilisée :

$$\begin{aligned} & \text{Total des flux de trésorerie des activités d'exploitation} \\ & + \text{total des flux de trésorerie des activités d'investissement} \\ & + \text{total des flux de trésorerie des activités de financement} \\ & = \text{variation de la trésorerie de la période} \\ & + \text{trésorerie d'ouverture} \\ & = \text{Trésorerie de clôture} \end{aligned}$$

3.4. Les méthodes de présentation du tableau des flux de trésorerie

La norme IAS 7 autorise deux méthodes de présentation du TFT : la méthode directe et la méthode indirecte. Par ailleurs, en l'absence d'un modèle de présentation explicité par les normes comptables internationales, nous nous référons au modèle du SCF algérien qui reprend les mêmes principes.

3.4.1. La méthode directe

Elle constitue la méthode la plus simple et elle consiste à déduire les encaissements des décaissements pour chaque catégorie d'activité. Les montants des rentrées (encaissements) ou des sorties (décaissements) de fonds ou de trésorerie « *peuvent être obtenus directement des documents comptables de l'entreprise ou en retraçant les différents éléments de l'état des résultats afin d'ajuster les produits et les charges⁶* ». Ainsi, cette méthode est présentée dans le tableau ci-après :

Tableau N°1 : Tableau des flux de trésorerie (méthode directe)

TABLEAU DES FLUX DE TRESORERIE Méthode directe (Modèle	N	N-1
<i>Flux de trésorerie provenant des activités opérationnelles</i>		
Encaissement reçus des clients		
Sommes versées aux fournisseurs et au personnel		
Intérêts et autres frais financiers payés		
Impôts sur les résultats payés		
Total des Flux de trésorerie net provenant des activités opérationnelles		
<i>Flux de trésorerie provenant des activités d'investissement</i>		
Décaissements s/acquisition d'immobilisations corporelles ou incorp.		
Encaissements sur cessions d'immobilisations corporelles ou incorp		
Décaissements sur acquisition d'immobilisations financières		
Encaissements sur cessions d'immobilisations financières		
Intérêts encaissés sur placements financiers		
dividendes et quote-part de résultats reçus		
Total des Flux de trésorerie net provenant des activités d'investissement		
<i>Flux de trésorerie provenant des activités de financement</i>		
Encaissements suite à l'émission d'actions		
Dividendes et autres distributions effectués		
Encaissements provenant d'emprunts		
Remboursements d'emprunts ou d'autres dettes assimilés		
Total Flux de trésorerie net provenant des activités de financement (C)		
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		

Source : adapté de l'arrêté ministériel, op.cit.

⁶ Fortun Anne ; état des flux des trésorerie, éd Presse de l'université du Québec, Canada, 1998. P10

3.4.2. La méthode indirecte

La méthode indirecte adopte le même principe que celui de la méthode indirecte concernant les activités d'investissement et celles relatives au financement. Concernant les activités d'exploitation, il s'agit de corriger le résultat net lequel « *pour tenir compte de l'incidence des opérations n'ayant pas un caractère monétaire ainsi que des décalages ou des régularisations*⁷ ». En d'autres termes, cette méthode consiste à ajuster le résultat net en tenant compte des effets de transactions ou de variations (clients, stocks, fournisseurs, etc.), des décalages ou des régularisations (impôts différés) ainsi que des plus et/ou moins-values de cession d'immobilisations.

Ainsi, cette méthode est présentée dans le tableau ci-après :

Tableau N°2: Tableau des flux de trésorerie (méthode indirecte)

TABLEAU DES FLUX DE TRESORERIE Méthode directe (Modèle	N	N-1
<i>Flux de trésorerie provenant des activités opérationnelles</i>		
Résultat net de l'exercice		
+ Amortissements et provisions		
+ Variation des impôts différés		
-Variation des stocks		
-Variations des clients et autres créances		
+Variation des fournisseurs et autres dettes		
-Plus ou moins-value de cessions d'immobilisations		
Total des Flux de trésorerie net provenant des activités opérationnelles		
<i>Flux de trésorerie provenant des activités d'investissement</i>		
Décaissements s/acquisition d'immobilisations corporelles ou incorp.		
Encaissements sur cessions d'immobilisations corporelles ou incorp		
Décaissements sur acquisition d'immobilisations financières		
Encaissements sur cessions d'immobilisations financières		
Intérêts encaissés sur placements financiers		
dividendes et quote-part de résultats reçus		
Total des Flux de trésorerie net provenant des activités d'investissement		
<i>Flux de trésorerie provenant des activités de financement</i>		
Encaissements suite à l'émission d'actions		
Dividendes et autres distributions effectués		
Encaissements provenant d'emprunts		
Remboursements d'emprunts ou d'autres dettes assimilés		
Total Flux de trésorerie net provenant des activités de financement (C)		
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		

Source : adapté de l'arrêté ministériel, op.cit.

⁷ Mercanton, E. and Rousseau, JM, Les normes IAS/IFRS, édition EuraAuditInternational, Paris, 2020, :

3.5. Exercices d'application

Exercice 1 : vous disposez, ci-dessous, des informations relatives aux flux de trésorerie d'une entreprise :

- Augmentation de capital par apports en numéraire : 920 000 DA
- Dividendes distribués : 115000 DA
- Dividendes et quote-part de résultats reçus sur participations : 45000 DA
- Encaissement provenant d'emprunts : 60000 DA
- Encaissements reçus des clients et autres débiteurs : 187000 DA
- Immobilisations corporelles acquises au cours de l'exercice : 425000 DA
- Immobilisations financières cédées au cours de l'exercice : 90000 DA
- Impôts sur le résultat payé : 31000 DA
- Intérêts encaissés sur placements financiers : 95000 DA
- Remboursement d'emprunts : 150000 DA
- Sommes versées aux fournisseurs, au personnel et autres créiteurs : 132000

TAF : élaborer le tableau de flux de trésorerie, en utilisant **la méthode directe** selon la norme IAS7, sachant la trésorerie d'ouverture est de 76000 DA.

Exercice 2 : les informations, ci-après, sont relatives aux flux de trésorerie d'une entreprise :

- Amortissements et provisions : 280000 DA ;
- Dividendes reçus sur participation : 88000 DA ;
- Intérêt encaissé sur emplacement financier : 60000 DA ;
- Plus-value de cessions d'immobilisation : 180000 DA ;
- Remboursement d'emprunt : 152000 DA ;
- Résultat de l'entreprise : 510000 DA ;
- Variation clients et autres débiteurs : 570000 DA ;
- Variation des stocks : 140000 DA ;
- Variations fournisseurs : 120000 DA ;
- Versement de dividendes aux actionnaires : 335000 DA

Par ailleurs, l'entreprise a fait l'acquisition d'une machine industrielle d'une valeur de 750000 DA grâce à un emprunt bancaire et un matériel de transport d'une valeur de 630000 DA grâce à un nouvel apport des actionnaires.

TAF : élaborer le tableau de flux de trésorerie, en utilisant **la méthode indirecte** selon la norme IAS7 , sachant la trésorerie d'ouverture est de 175000 DA.

3.6. Correction des exercices d'application

Exercice 1 : Tableau des flux de Trésorerie avec la méthode directe

Désignation	Montant
<i>Flux de trésorerie provenant des activités opérationnelles</i>	
Encaissement reçus des clients	187 000
-Sommes versées aux fournisseurs et au personnel	132 000
-Intérêts et autres frais financiers payés	00
-Impôts sur les résultats payés	31 000
Total des Flux de trésorerie net provenant des activités opérationnelles (A)	24 000
<i>Flux de trésorerie provenant des activités d'investissement</i>	
Encaissements sur cessions d'immobilisations corporelles ou incorp.	90 000
-Décaissements sur acquisition d'immobilisations corporelles ou incorp	425 000
-Décaissements sur acquisition d'immobilisations financières	00
+Encaissements sur cessions d'immobilisations financières	00
+Intérêts encaissés sur placements financiers	95 000
+dividendes et quote-part de résultats reçus	45 000
<i>Total des Flux de trésorerie net provenant des activités d'investissement (B)</i>	<i>(195 000)</i>
<i>Flux de trésorerie provenant des activités de financement</i>	
Encaissements suite à l'émission d'actions	920 000
-Dividendes et autres distributions effectués	115 000
+Encaissements provenant d'emprunts	60 000
-Remboursements d'emprunts ou d'autres dettes assimilés	150 000
<i>Total Flux de trésorerie net provenant des activités de financement (C)</i>	<i>715 000</i>
Variation de trésorerie de la période (A+B+C)	544 000
Trésorerie et équivalents de trésorerie à l'ouverture de l'exercice	76 000
Trésorerie et équivalents de trésorerie à la clôture de l'exercice	620 000

Exercice 2 : Tableau des Flux de Trésorerie avec la méthode indirecte

Désignation	Montant
<i>Flux de trésorerie provenant des activités opérationnelles</i>	
Résultat net de l'exercice	510 000
+ Amortissements et provisions	280 000
+ Variation des impôts différés	00
-Variation des stocks	140 000

-Variations des clients et autres créances	570 000
+Variation des fournisseurs et autres dettes	120 000
-Plus ou moins-value de cessions d'immobilisations	180 000
Total des Flux de trésorerie net provenant des activités opérationnelles (A)	20 000
<i>Flux de trésorerie provenant des activités d'investissement</i>	
-Décaissements s/acquisition d'immobilisations corporelles ou incorp.	1 380 000
+Encaissements sur cessions d'immobilisations corporelles ou incorp	00
-Décaissements sur acquisition d'immobilisations financières	00
+Encaissements sur cessions d'immobilisations financières	00
+Intérêts encaissés sur placements financiers	60 000
+dividendes et quote-part de résultats reçus	88 000
Total des Flux de trésorerie net provenant des activités d'investissement (B)	(1 232 000)
<i>Flux de trésorerie provenant des activités de financement</i>	
Encaissements suite à l'émission d'actions	630 000
-Dividendes et autres distributions effectués	335 000
+Encaissements provenant d'emprunts	750 000
-Remboursements d'emprunts ou d'autres dettes assimilés	152 000
Total Flux de trésorerie net provenant des activités de financement (C)	893 000
Variation de trésorerie de la période (A+B+C)	(319 000)
Trésorerie et équivalents de trésorerie à l'ouverture de l'exercice	175 000
Trésorerie et équivalents de trésorerie à la clôture de l'exercice	(144 000)

IV. Etat de Variation des Capitaux Propres

4.1. Définition de l'état de variation des CP

L'état de variation des capitaux propres constitue une analyse des mouvements ayant affecté chacune des rubriques constituant les capitaux propres de l'entreprise au cours de l'exercice comptable. Ainsi, il représente les fluctuations du patrimoine de l'entreprise survenues durant l'exercice et informe les utilisateurs des états financiers sur la capacité d'une entreprise à créer de la valeur et de la recherche pour ses actionnaires.

Cette analyse touche tous les postes des capitaux propres, à savoir : le capital social (ou capital émis) ; la prime d'émission ; les écarts d'évaluation et de réévaluation, les résultats et les réserves, etc.

4.2. Les informations contenues dans l'état de variation des CP

Selon la norme comptable internationale IAS 1, les informations minimales à présenter dans cet état concernent les mouvements liés⁸ :

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

4.3. Forme de présentation de l'état de variation des capitaux propres

En l'absence de modèle de présentation propre à l'IASB (organisme de normalisation de la comptabilité), nous nous appuyerons sur le modèle du système comptable financier algérien qui propose la forme suivante :

Tableau N°1 : état de variation des capitaux propres

Eléments	Capital social	Prime d'émission	Ecart d'évaluation	Ecart de réévaluation	Résultats et réserves	Total des capitaux propres
Solde au 31/12/N-1	X	X	X	X	X	X
Changement des méthodes comptables			X			X
Correction des erreurs significatives					X	X
Pertes/profits non comptabilisés			X			X
Dividendes payés					X	X
Réévaluation des immobilisations				X		X
Augmentation de capital	X	X				X
Résultat de l'exercice					X	X
Solde au 31/12/N	X	X	X	X	X	X

4.4. Exercice d'application

Les mouvements des postes des capitaux propres d'une entreprise sont résumés dans les tableaux ci-dessous :

⁸ IAS 1, Règlement (UE) n°2023-1803 du 13 août 2023, publié au JOUE du 26/09/2023

Données au 31/12/2023	Montants en milliers de DA
Capital social	4 000
Primes	400
Écart de réévaluation	800
Réserves et résultat	400

Données de 2024	Montants en milliers de DA
Changements de méthodes comptables imputés sur les réserves	300
Corrections d'erreurs fondamentales imputées sur les réserves	- 100
Réévaluation des immobilisations	600
Dividendes payés	200
Augmentation de capital	660
Résultat net de l'exercice	210

TAF : Présentez le tableau de variation des capitaux propres selon l'IAS 1.

4.5. Correction de l'exercice d'application

Eléments	Capital social	Prime d'émission	Ecart d'évaluation	Ecart de réévaluation	Résultats et réserves	Total des capitaux propres
Solde au 31/12/N-1	4000 000	400 000	00	800 000	400 000	5600 000
Changement des méthodes comptables			300 000			300 000
Correction des erreurs significatives					-100 000	- 100 000
Pertes/profits non comptabilisés						
Dividendes payés					-200 000	-200 000
Réévaluation des immobilisations				600 000		600 000
Augmentation de capital	660 000	Aucune précision				660 000
Résultat de l'exercice					210 000	210 000
Solde au 31/12/N	4660 000	400 000	300 000	1400 000	310 000	7070 000

Conclusion

Dans ce chapitre, nous avons traité les principaux états financiers, à savoir : le bilan, le compte de résultat, le tableau de flux de trésorerie et l'état de variation des capitaux propre. Pour chaque état, nous avons décortiqué les principes d'élaboration tels qu'expliqués par les normes IAS 1 et IAS 7. Ensuite, pour chaque état nous avons présenté un modèle de présentation en se référant au référentiel SCF, suivi par des exercices d'application corrigé afin de permettre aux étudiants de mieux comprendre.

Chapitre 3

Traitement des immobilisations corporelles et incorporelles

Chapitre 3 : Traitement des immobilisations corporelles et incorporelles

Introduction

Une immobilisation est un actif non courant détenue par une entreprise dans l'objectif de généré un avantage économique futur. Elle est classée dans le haut du bilan étant donné qu'elle est moins liquide et utilisable sur plusieurs exercices. Dans ce chapitre, seront traités uniquement les immobilisation corporelles IAS 16 et les immobilisations incorporelles IAS 38.

I. Les immobilisation corporelles (IAS 16)

Selon la norme IAS 16, les immobilisations corporelles sont des actifs physiques qui sont détenus par une entité :

- Soit pour être utilisés dans la production ou la fourniture de biens ou de services ;
- Soit pour être loués à des tiers ;
- Soit à des fins administratives.

et dont on s'attend à ce qu'ils soient utilisés sur plus d'une période.

Les immobilisations corporelles peuvent être divisées en plusieurs comptes, à savoir :

211 Les terrains : terrains de construction et de chantiers, terrains nus, terrains aménagés, terrains bâtis, carrières et gisements, autres.

212 : agencement et aménagement des terrains : ce compte est ventilé de la même manière que le compte terrains.

213 : constructions : bâtiments (toutes sortes de bâtiments) ; installations et aménagements de bâtiments ; ouvrages d'infrastructures (puits, voies de terre, voies de fer, voies d'eau, barrages), etc.

215 : installations techniques, Matériels et outillages industriels : (installations complexes, installations spécifiques, matériels industriels ; outillages industriels)

218 : Autres immobilisations corporelles : matériel de transport, matériels de bureau, mobilier, cheptel, emballage récupérables.

II. Les immobilisation incorporelles (IAS 38)

Une immobilisation incorporelle est définie, selon la norme IAS 38, comme un actif immobilisé non monétaire, identifiable, sans substance physique, détenu en vue de son utilisation pour la production ou la fourniture de biens ou de services, pour une location à des tiers ou à des fins administratives.

Sont considérés comme immobilisations incorporelles, les actifs suivants :

203 : frais de développement

204 : logiciels informatiques et assimilés

205 : Concessions et droit assimilés (logiciels, brevet, marque, licence, concession)

207 : écart d'acquisition goodwill

208: autres immobilisations incorporelles

III. Évaluation initiale et comptabilisation des immobilisations corporelles

L'entreprise peut avoir une immobilisation corporelle et incorporelle de différente manière : l'acheter, la produire, l'échanger avec un autre actif ou la louer. Ainsi, la détermination de la valeur de l'actif diffère.

3.1. Les immobilisations acquises (achetées)

L'immobilisation acquise est évaluée à son prix d'acquisition, c'est-à-dire son prix d'achat auquel s'ajoute les frais liés à son acheminement et son fonctionnement, à savoir : droits de douane, transport, honoraires des professionnels (architecte et ingénieurs), les coûts liés à son installation aux essais et au démantèlement. Etc.

Par ailleurs, les frais de la formation du personnel utilisateur de cet actif, les frais généraux ainsi que les pertes d'exploitation subies avant le fonctionnement normal de cet actif sont exclus du coût d'acquisition et sont comptabilisés comme des charges.

Exemple 1 : le 01/04/2025, une entreprise a fait l'acquisition à crédit d'une machine industrielle selon la facture suivante : prix d'achat 500.000 da, transport 10.000 da, installation 25.000 da, honoraires versés à un ingénieur 12.000 da. Frais de formation du personnel utilisateur est de 30.000 da. Le 05/04/2025, cette entreprise a acheté un logiciel au prix de 150000 DA et une licence d'exploitation à 200000 DA, réglé par banque.

Détermination de la valeur d'entrée de l'actif

$$\text{VNC machine} = 500.000 + 10.000 + 25.000 + 12.000 = 547.000 \text{ DA}$$

$$\text{Tva} = 103.930 \text{ da}$$

$$\text{Frais de formation} = 30.000$$

$$\text{Tva} = 5700$$

Comptabilisation de l'immobilisation

2154		Installations techniques, matériel et outillage industriels	547.000	
44562	404	Etat, tva ded/immo Fournisseurs d'immobilisation (Acquisition de ... Facture N°...)	103.930	650.930
622		Rémunération des tiers	30.000	
44566	401	Etat, tva ded/abs Fournisseurs abs Caisse	5700	35.700
	53	(Règlement des frais de formation)		
2051		Logiciel	150000	
2056		Licence	200000	
44562	512	Etat, tva ded/immo Banque compte courant (Facture n ...cheque n ...)	66500	411500

3.2. Immobilisations produites en interne (par l'entreprise elle-même)

Lorsque l'immobilisation est fabriquée par l'entreprise pour elle-même, celle-ci est comptabilisée avec son coût de production qui englobe le coût des matières premières consommées ainsi que toutes les charges liées à sa production.

Exemple 2 : une entreprise construit un bâtiment administratif par ses propres moyens. Les données relatives au coût de réalisation sont les suivantes : Matières premières consommées : 200.000 DA, Mains d'œuvres : 250.000 DA, Services consommés : 50.000 DA. Ces charges sont réglées par chèque bancaire.

601		Matières premières	200.000	
62		Autres Services extérieurs	50.000	
631	512	Charges de personnel (Rémunération du personnel) Banque (Cheque N°...)	250.000	500.000
213	732	Construction Production immobilisée d'actifs corporels (Entrée de la construction)	500.000	500.000

3.3. Cas d'immobilisations corporelles à composants

Certains équipements peuvent être composés de plusieurs éléments ayant des différences dans les durées de vie ou les modes d'utilisation. Dans ce cas, ces composants peuvent être comptabilisés séparément.

Exemple 3 : une entreprise fait l'acquisition à crédit d'une structure industrielle composée d'une structure à 200.000 DA, ayant une durée d'utilité de 10 ans et un moteur de 50.000 DA ayant une durée d'utilité de 5 ans.

Enregistrement de l'acquisition

MB = 200.000 + 50.000 = 250.000

Tva 19 % = 47500 da

TTC = 297500 da

2154.1		Matériel industriel (structure)	200.000	
2154.2		Matériel industriel (moteur)	50.000	
44562		Etat, tva ded/immobilisation	47500	
	404	Fournisseurs d'immo		297.500
		Facture N°...		

IV. Amortissement des immobilisations corporelles

Selon le système comptable financier (SCF), l'amortissement correspond à la consommation des avantages économiques liés à un actif corporel ou incorporel¹. En d'autres termes, l'amortissement constate la perte de valeur ou la dépréciation subie par une immobilisation qui, celle-ci, est enregistrée dans les charges du compte de résultat et permet à l'entreprise de prélever des ressources dans le but de financer le renouvellement de cet actif.

Trois méthodes d'amortissements sont permises par L'IAS 16 : -l'amortissement linéaire ; -l'amortissement dégressif (sans précision quant aux modalités de calcul de la dégressivité) ; -l'amortissement en fonction des unités d'œuvre basé sur l'utilisation ou la production de l'actif.

4.1. L'amortissement linéaire (constant)

L'amortissement linéaire consiste à répartir la perte de valeur par fraction annuelle égale sur toute la durée de vie de l'immobilisation, à l'exception de la première et la dernière annuité quand l'actif est acquis au cours de l'année. Ainsi, la base d'amortissement, le taux et les annuités sont constants pour toute la durée d'utilité de l'actif.

¹ Art 121-7 de l'arrêté du 23 Rajab 1429 correspondant au 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, paru dans le JO N° 19 du 25/03/1999.

Chapitre 3 : Traitement des immobilisations corporelles et incorporelles

Pour ce mode d'amortissement, le taux d'amortissement est égal à cent divisé par le nombre d'année d'utilité (Taux = 100/N). Concernant la base d'amortissement, elle correspond à la valeur d'origine de l'actif (coût d'achat ou de production) moins la valeur résiduelle (valeur marchande à la fin de son utilité).

Exemple 4: le 01/01/2020, une entreprise fait l'acquisition d'une machine à 160.000 DA d'une durée d'utilité de 5 ans. A la fin de cette durée, l'entreprise estime que la valeur de la machine sera de 10.000 DA.

Travail à faire : élaborer le tableau d'amortissement avec le mode linéaire

Solution de l'exercice :

$$\begin{aligned} \text{Détermination de la base d'amortissement} &= \text{valeur d'origine} - \text{valeur résiduelle} \\ &= 160.000 - 10.000 = \mathbf{150.000 \text{ DA}} \end{aligned}$$

$$\text{Taux d'amortissement} = 100/5 = 20\%$$

Année	Valeur d'origine	Base d'amortissement	Période D'amortissement	Annuité	Cumul d'amortissement	VNC
2010	160.000	150.000	Une année	30.000	30.000	130.000
2011	160.000	150.000	Une année	30.000	60.000	100.000
2012	160.000	150.000	Une année	30.000	90.000	70.000
2013	160.000	150.000	Une année	30.000	120.000	40.000
2014	160.000	150.000	Une année	30.000	150.000	10.000

$$\text{VNC} = \text{VO} - \text{Cumul d'amortissement}$$

$$\text{VNC} = 160.000 - 150.000 = 10.000 \text{ (valeur résiduelle)}$$

4.2. L'amortissement dégressif

L'amortissement dégressif consiste à appliquer, au taux d'amortissement linéaire, un coefficient de majoration variable selon la durée d'utilisation de l'actif.

$$\text{Taux dégressifs} = \text{taux linéaire} \times \text{coefficient}$$

Les coefficients dégressifs, selon la durée d'utilisation, sont présentés dans le tableau ci-dessous :

Durée d'utilisation	Coefficient
De 3 à 4 ans	1,5
De 4 à 6 ans	2
Plus de 6 ans	2,5

Exemple 5 : une machine d'une durée d'utilisation de 5 ans est acquise le 01/01/2020 à 100.000 DA. A la fin de sa durée de vie, cette machine aura une valeur résiduelle nulle. L'entreprise applique l'amortissement dégressif.

Travail à faire : présenter le plan d'amortissement

Solution de l'exercice :

Le plan d'amortissement dégressif pour cette machine se présente comme suit :

Base d'amortissement de la première année = 100.000

Le taux linéaire = $100/5 = 20\%$

Le taux dégressif = $20\% * 2 = 40\%$

Année	VNC du début de l'exercice	Annuité	Cumul d'amortissement	VNC de fin d'exercice
2010	100.000	40.000	40.000	60.000
2011	60.000	24.000	64.000	36.000
2012	36.000	14.400	78.400	21.600
2013	21.600	10.800	89.200	10.800
2014	21.600	10.800	100.000	00

Pour les trois premières années le taux linéaire est inférieur au taux dégressif qui est de 40%. Pour les deux dernières années le taux linéaire = $100/2 = 50\%$ qui est supérieur au taux dégressif donc on applique l'amortissement linéaire.

4.3. L'amortissement par unité d'œuvre

Ce mode d'amortissement prend en compte les prévisions de consommation des avantages économiques attendus exprimés en unités d'œuvre physiques ou techniques (kilomètres parcourus, nombre d'heures d'utilisation, unités produites. etc.).

L'annuité d'amortissement = valeur amortissable \times (avantages économiques de l'année/total des avantages économiques attendus).

Exemple 6 : une entreprise a fait l'acquisition d'une machine industrielle le 01/01/2020 à 200.000 DA d'une durée de vie de 04 ans. L'entreprise estime que l'utilisation de la machine pour sa durée d'utilité sera la suivante : 1^{ère} année : 2.400 heures, 2^{ème} année 2.200 heures, 3^{ème} année : 3.600 heures et 4^{ème} année : 1800 heures.

Travail à faire : présenter le plan d'amortissement de la machine en appliquant le mode d'amortissement par unité d'œuvre.

Solution de l'exercice :

Le plan d'amortissement par unité d'œuvre est le suivant :

Base d'amortissement = 200.000

L'utilisation totale = 2400 + 2200 + 3600 + 1800 = 10.000 heures

Année	Base d'amortissement	Taux	Annuité	Cumul d'amortissement	VNC
2010	200.000	$2400/10000= 0,24$	48.000	48.000	152.000
2011	200.000	$2200/10000= 0,22$	44.000	92.000	108.000
2012	200.000	$3600/10000=0,36$	72.000	164.000	36.000
2013	200.000	$1800/10000=0,18$	36.000	200.000	00

V. Evaluation après comptabilisation

Une entité doit choisir entre deux méthodes comptables : le modèle du coût (méthode de références) ; le modèle de la réévaluation. Cette même méthode doit être appliquée à l'ensemble d'une catégorie d'immobilisations corporelles.

Le modèle du coût : après sa comptabilisation en tant qu'actif, une immobilisation corporelle doit être comptabilisée à son coût diminué du cumul des amortissements et du cumul des pertes de valeur.

Le modèle de la réévaluation : après sa comptabilisation en tant qu'actif, une immobilisation corporelle dont la juste valeur peut être évaluée de manière fiable doit être comptabilisée à son montant réévalué, à savoir sa juste valeur à la date de la réévaluation, diminuée du cumul des amortissements ultérieurs et du cumul de pertes de valeurs ultérieurs.

Conclusion

Dans ce chapitre, nous avons traité les deux types d'immobilisations corporelles et incorporelles (IAS 16 et IAS 36) qui adoptent pratiquement les mêmes principes comptables, notamment en matière de comptabilisation initiale, d'amortissement et de réévaluation. Plusieurs exercices d'application ont été présentés afin d'illustrer ces principes de traitement comptables. Concernant les immobilisations financières, leur traitement est divergent et n'ont pas fait objet de chapitre.

Chapitre 4

Traitement des charges, des produits et des stocks

Chapitre 4 : Traitement des charges, des produits et des stocks

Introduction

Ce chapitre traite cinq normes comptables internationales relatives à la comptabilisation des charges et des produits ainsi que des stocks. Ces normes sont les suivantes :

IAS 2 : Les stocks

IAS 11 : Le contrat de construction

IAS 18 : Produits des activités ordinaires

IAS 20 : Les subventions publiques

IAS 23 : Le coût de l'emprunt

I. Les stocks (IAS 2)

1.1. Définition et classification des stocks

Par définition, un stock est constitué par l'ensemble des marchandises ou des articles accumulés dans l'attente d'une utilisation ultérieure plus au moins proche et qui permet d'alimenter les utilisateurs au fur et à mesure de leurs besoins. En d'autres termes, le stock est l'ensemble des éléments (matières premières, marchandises, fournitures, produits, etc.) mis en réserves pour une utilisation future par l'entreprise et qui permettent le bon fonctionnement de celle-ci.

La norme IAS 1 traite les stocks qu'elle définit comme des actifs destinés à être vendus dans le cours normal de l'activité et :

- ✓ En cours de production.
- ✓ Ou présents sous forme de matières ou de fournitures devant être consommées au cours du processus.

Toutefois, cette norme ne s'applique pas aux actifs suivants¹ :

- ✓ Encours de production des contrats de construction (IAS 11).
- ✓ Instruments financiers (IAS 39).
- ✓ Pièces de rechange et stocks de sécurité utilisés sur plus d'un an et qui doivent être immobilisés (IAS 16).
- ✓ Actifs biologiques (IAS 41).

¹ Règlement (CE) no 1126/2008 de la Commission du 3 novembre 2008 portant adoption de certaines normes comptables internationales conformément au règlement (CE) no 1606/2002 du Parlement européen et du Conseil. P.23

Il existe plusieurs types de stocks, à savoir :

- **Matières premières** : des articles de base utilisés dans les ateliers de production pour fabriquer un produit fini ;
- **Les marchandises** : des articles achetés par l'entreprise pour les revendre sans aucune transformation ;
- **Produits semi-finis** : article produits par l'entreprise et qui ne sont pas destinés à la vente mais à la production d'autres articles ;
- **En cours de fabrication** : Ce sont les articles entrés dans le processus de transformation mais non encore terminés.
- **Stocks annexes de fonctionnement** : Pièces de rechange, petits matériels, consommables, blouses, gants, etc.

1.2. Valorisation des entrées en stock

Les stocks sont constitués de l'ensemble des biens ou des services qui interviennent dans le cycle d'exploitation de l'entreprise. Nous pouvons distinguer les stock d'approvisionnement et les stocks de production. La valorisation des entrées en stock de ces éléments est distincte.

1.2.1 Valorisation des stocks d'approvisionnement

Les stocks d'approvisionnement représentent tous les stocks que l'entreprise achète, soit pour les revendre ou bien les consommer. Exemple : marchandises, matières premières, matières consommables, emballages, etc.

Ces stocks sont valorisés au coût d'achat qui comprend le prix d'achat auquel sont ajoutées les différentes charges directes et indirectes sur achat, telles que : la TVA, les droits de douane, les frais de transport et de manutention, etc.

1.2.2. Valorisation des stocks de production

Les stocks de production englobent tous les éléments produits ou transformés par l'entreprise, destinés à la vente ou à l'utilisation interne, à savoir : produits semi-finis, produits finis, produit en cours, etc.

Ces stocks sont valorisés à leur coût de production, comprenant le coût d'achat des matières premières consommées et toutes les charges directes et indirectes de production, telles que : la main d'œuvre directe et indirecte, les dotations aux amortissement, les autres consommations externes, etc.

1.3. Valorisation des sorties de stocks

Selon la norme IAS 02, les entreprises peuvent évaluer les sorties de stocks en utilisant l'une des méthodes suivantes : CUMP en fin de période, CUMP après chaque entrée ou bien FIFO. Il existe une quatrième méthode (FIFO) mais elle n'est plus autorisée par les normes IAS, ni par les systèmes comptables nationaux.

1.3.1. CUMP de fin de période

Il s'agit de valoriser toutes les sorties de stocks avec un seul coût (**Coût Unitaire Moyen Pondéré**) calculé en fin de période (mois, semaine, année).

$$\text{CUMP en fin de période} = \frac{(\text{stock initial} + \text{les entrées}) \text{ en valeur}}{(\text{stocks initial} + \text{les entrées}) \text{ en quantité}}$$

Exercice d'application : une société constate, pour le produit fini P, les mouvements de stocks suivants au cours du mois de février :

2 février stock initial : 100 unités à 10 DA

5 février bon de sortie n° 1 50 unités

12 février bon d'entrée n° 1 150 unités à 12 DA

18 février bon de sortie n° 2 80 unités

28 février bon d'entrée n° 2 200 unités à 13 DA

TAF : établir la fiche de stocks du produit fini P

Solution de l'exercice

CUMP de fin de période = (1000+1800+2600/100+150+200)/580= 12 DA

Date	N° de bon	Entrées			Sorties			Stocks		
		Q	PU	M	Q	PU	M	Q	PU	M
2/2	SI	100	10	1000				100	10	1000
5/2	BS N°1				50	12	600	50		
12/2	BE N°1	150	12	1800				200		
18/2	BS N°2				80	12	960	120		
28/2	BE N°2	200	13	2600				320		
TOTAUX		450	12	5400	130	12	1560	320	12	3840

1.3.2. CUMP après chaque entrée

Contrairement à la première méthode, celle-ci valorise les sorties de stocks avec un coût moyen calculé après chaque entrée :

$$\text{CUMP après chaque entrée} = \frac{(\text{stock actuel} + \text{entrée}) \text{ en valeur}}{(\text{stocks actuel} + \text{entrée}) \text{ en quantité}}$$

Exercice d'application : élaboration de la fiche de stocks avec les données de l'exemple précédent en utilisant la méthode du CUMP après chaque entrée.

CUMP après la première entrée = 500+1800/50+150 = 11,5 DA

Date	N° de bon	Entrées			Sorties			Stocks		
		Q	PU	M	Q	PU	M	Q	PU	M
2/2	SI	100	10	1000				100	10	1000
5/2	BS N°1				50	12	600	50	10	500
12/2	BE N°1	150	12	1800				200	11,5	2300
18/2	BS N°2				80	12	960	120	11,5	1380
28/2	BE N°2	200	13	2600				320	12,44	3980
TOTAUX		450		5400	130		1560	320	12,44	3880

1.3.3. Méthode du premier entré, premier sorti (FIFO)

First In, First Out (FIFO), ou premier entré, premier sortie, consiste à consommer les anciens stocks avant d'entamer les nouveaux. Les sorties sont valorisées au coût unitaire du lot le plus ancien jusqu'à son épuisement puis entamer le lot qui vient après.

Exercice d'application : établissez la fiche de stock du Produit P (de l'exemple précédant) en utilisant la méthode FIFO.

Date	N° de bon	Entrées			Sorties			Stocks			
		Q	PU	M	Q	PU	M	Lot	Q	PU	M
2/2	SI Lot A	100	10	1000				A	100	10	1000
5/2	BS N°1 Lot A				50	10	500	A	50	10	500
12/2	BE N°1 Lot B	150	12	1800				A B	50 150	10 12	500 180
18/2	BS N°2				50 30	10 12	500 360	A B	0 120		

28/2	BE N°2	200	13	2600				B	120	12	1440
	Lot C							C	200	13	2600
TOTAUX		450		5400	130		1360		320		4040

II. Produit des activités ordinaires (IAS 18)

2.1. Définition de l'activité ordinaire

Les activités ordinaires sont celles pour lesquelles l'entreprise est engagée de manière ponctuelle ou récurrente. On distingue

- ✓ Vente de biens.
- ✓ Ventes de prestations de services.
- ✓ Utilisation par une autre entité d'actifs de l'entreprise générant des intérêts, des redevances ou des dividendes.

Les intérêts peuvent être générés par une créance possédée par l'entreprise voire par des placements de trésorerie excédentaire. Les redevances couvrent l'utilisation d'actifs à long terme (brevets, licences...) ; les dividendes quant à eux représentent la distribution d'une partie du résultat revenant à une entreprise détenant des participations dans d'autres entités.

2.2. Les règles de comptabilisation

Concernant **la vente de biens**, le produit ou revenu est constaté lorsque les cinq conditions suivantes sont remplies :

- ✚ Transfert à l'acheteur d'une part significative du risque et des avantages liés à la propriété du bien ;
- ✚ Plus de contrôle ni d'implication dans la gestion liée au bien vendu ;
- ✚ Montant du revenu mesuré d'une manière fiable ;
- ✚ Génération certaine d'avantages économiques pour l'entreprise ;
- ✚ Coûts liés à la transaction mesurés d'une manière fiable.

Pour ce qui est de la **vente de prestations de services**, le produit ou revenu est constaté lorsque les quatre conditions suivantes sont remplies :

- ✚ Montant du revenu mesuré d'une manière fiable ;
- ✚ Génération certaine d'avantages économiques pour l'entreprise ;

- ✚ Degré d'avancement de la transaction à la date d'établissement des comptes mesuré de manière fiable ;
- ✚ Coûts liés à la transaction, à son état d'avancement partiel ainsi qu'à son achèvement mesurés d'une manière fiable. Dans le cas de prestations étalées dans le temps, le revenu est reconnu à l'avancement.

Concernant **l'intérêt, les redevances et les dividendes**, le produit des activités ordinaires doit être comptabilisé sur les bases suivantes :

- ✚ Les intérêts doivent être comptabilisés selon la méthode du taux d'intérêt effectif décrite dans IAS 39 ;
- ✚ Les redevances doivent être comptabilisées au fur et à mesure qu'elles sont acquises, selon la substance de l'accord concerné ;
- ✚ Les dividendes doivent être comptabilisés lorsque le droit de l'actionnaire à percevoir le paiement est établi.

2.3. Les cas particuliers

La norme IAS 18 distingue trois cas particuliers qu'il fait traiter différemment :

a) Insolvabilité du client : Si une créance devient probablement irrécouvrable alors que le produit a déjà été comptabilisé, ce produit n'est pas modifié mais l'entité enregistre une charge à hauteur de la perte probable.

b) Échange de biens ou de prestations : Si l'échange porte sur des biens ou des services de même nature, aucun revenu n'est reconnu. Dans le cas où cet échange porte sur des biens ou des services de natures différentes, un revenu se doit d'être reconnu à la juste valeur des biens ou des services reçus et des éventuelles soultes reçues ou versées.

c) Conditions liées aux ventes : Lorsque qu'une entité accepte des retours de marchandises aux conditions usuelles du marché, le revenu est reconnu moyennant une provision pour retours généralement estimée sur la base d'historiques (ventes dans l'électroménager par exemple).

Par contre, le revenu ne peut être reconnu dans les cas suivants car il est prudent de considérer que l'entreprise conserve une part réellement significative du risque :

- ✚ Ventes conditionnelles : retour permis des invendus en fin de saison (ventes dans le textiles par exemple).

- + Ventes avec engagement « satisfait ou remboursé » : incapacité à estimer le risque de remboursement compte tenu de l'engagement pris.
- + Ventes sous conditions suspensives : obtention d'un financement par le client.
- + Ventes avec autorisations contractuelles de retours.

III. Le contrat de construction (IAS 11)

3.1. Définition du contrat de construction

La norme comptable internationale IAS 11 définit le contrat de construction comme étant 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, ou de finalité ou d'utilisation.

3.2. Les formes du contrat de construction

Un contrat de construction peut revêtir deux formes : au forfait et en régie :

- a) **Un contrat à forfait** : est un contrat de construction dans lequel l'entrepreneur accepte un prix fixe pour le contrat, ou un taux fixe par unité produite, soumis dans certains cas à des clauses de révision de prix.
- b) **Un contrat en régie** : est un contrat de construction dans lequel l'entrepreneur est remboursé des coûts autorisés ou autrement définis, plus un pourcentage de ces coûts ou une rémunération fixe

3.3. Nature ou objet du contrat

Selon la norme IAS11, les contrats de construction comprennent :

- (a) les **contrats de prestation de services** directement liés à la construction d'un actif, par exemple les contrats d'architecture ou d'ingénierie ;
- (b) les **contrats de destruction ou de remise en état** d'actifs et de remise en état de l'environnement suite à la destruction d'actifs

3.4. La comptabilisation des contrats de construction

3.4.1. Comptabilisation des produits du contrat

Les produits du contrat doivent comprendre :

- (a) le montant initial des produits convenus dans le contrat ;
- (b) les modifications dans les travaux du contrat, les réclamations et les primes de performance.

3.4.2. La comptabilisation des coûts du contrat

Les coûts doivent comprendre :

(a) les coûts directement liés au contrat concerné (main d'œuvre, supervision du chantier, matériaux etc.

(b) les autres coûts attribuables à l'activité contractuelle (amortissement, location, etc.).

3.4.3. Comptabilisation du résultat du contrat

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 au fur et à mesure de la réalisation de l'opération (comptabilisation selon la méthode à l'avancement).

IV. Les Subventions Publiques IAS 20

4.1. Définition des subventions publiques

Selon la norme IAS20, les subventions publiques sont des transferts de ressources publiques à une entreprise en contrepartie du fait qu'elle s'est conformée ou se conformera à certaines conditions liées à ses activités professionnelles. Elles peuvent être liées à :

✚ Des actifs (aides ou subventions obtenues sous condition d'achat, de construction ou d'acquisition d'actif).

✚ Au résultat (aides ou subventions autres que celles liées à des actifs).

4.2. Les règles de comptabilisation Subventions liées à l'actif

Deux méthodes de comptabilisation des subventions liées à des actifs sont admises :

- La comptabilisation en tant que produits différés.
- La comptabilisation en déduction du montant de l'actif.

4.3. Les règles d'évaluation

Les subventions publiques sont évaluées à leur juste valeur, y compris les subventions non monétaires telles que la mise à disposition d'un terrain ou d'autres ressources ; dans ce cas, l'actif non monétaire sera lui aussi enregistré à sa juste valeur. Une méthode alternative, pour les subventions non monétaires, revient à évaluer à la fois l'actif et la subvention pour un montant symbolique.

V. Le coût de l'emprunt (IAS 23)

5.1. Définition du coût de l'emprunt

Selon la norme IAS 23, les coûts d'emprunt sont les intérêts et autres coûts qu'une entité engage dans le cadre d'un emprunt de fonds. Ces coûts comprennent :

- Les charges d'intérêt calculées à l'aide de la méthode du taux d'intérêt
- Les différences de change résultant des emprunts en monnaie étrangère, dans la mesure où elles sont assimilées à un ajustement des coûts d'intérêt.

5.2. Comptabilisation des coûts de l'emprunt

Les entités doivent inscrire à l'actif les coûts d'emprunt qui sont directement attribuables à l'acquisition, la construction ou la production d'un actif qualifié, comme un élément du coût de cet actif. Elles doivent comptabiliser les autres coûts d'emprunt en charges dans la période au cours de laquelle elles les engagent.

Conclusion

Dans ce chapitre, cinq normes comptables ont été traitées. Celles-ci sont spécifiques aux stocks, au produit des activités ordinaires, au coût de l'emprunt et aux subventions publiques et aux contrats de constructions. Toutefois, il existe d'autres normes spécifiques et feront l'objet de chapitre suivant.

Chapitre 5

Dépréciations, provisions, impôt et avantages du personnel

Chapitre 5 : Dépréciations, provisions, impôt et avantages du personnel

Introduction

Ce chapitre traite plusieurs normes internationales qui ne peuvent qui sont spécifiques traitant un seul élément comptable chacune. Elles sont nommées communément, les normes comptables spécifiques, à savoir :

Dépréciation des actifs (IAS 36)

Les provisions, passifs éventuels et actifs éventuels (IAS 37)

Méthodes comptables, changements d'estimations et erreurs (IAS 8)

Avantages du personnel (IAS 19)

Impôts sur le résultat (IAS 12)

I. Dépréciation d'actifs (IAS 36)

L'objectif de cette norme est la mise en œuvre du principe de prudence lors de l'évaluation, à chaque arrêté comptable (fin d'exercice), des immobilisations corporelles et incorporelles de l'entreprise afin de donner une image fidèle de celle-ci.

1.1. Définition de la dépréciation

La dépréciation est la constatation que l'actif a perdu de sa valeur. C'est le montant à hauteur duquel la valeur nette comptable (VNC) du bien excède sa valeur recouvrable ou valeur actuelle (VA). En d'autres termes, l'entreprise constate une dépréciation lorsque : $VA - VNC < 0$.

1.2. Les causes de dépréciation des actifs

Les pertes de valeur ont pour origines des causes internes et externes qu'on peut résumer comme suit :

Causes externes :

- baisse plus que la normale de la valeur du marché ;
- changements importants dans l'environnement technique, économique ou juridique, ayant un effet négatif sur l'entreprise ;
- augmentation des taux d'intérêt.

Causes internes :

- obsolescence ou dégradation physique non prévue par le plan d'amortissement ;
- performances économiques inférieures aux prévisions.

1.3. Comptabilisation de la dépréciation

Lorsque la perte de valeur est constatée, le compte 29 « perte de valeur sur immobilisation » est débité par le compte 68 « dotation ».

Exemple : la valeur nette comptable d'une machine industrielle est de 1.500.000,00 DA alors que sa valeur dans le marché est de 1.400.000,00 DA. La dépréciation, dans ce cas, est égale à la différence entre les deux valeurs : $\text{perte} = \text{VA} - \text{VNC} = 1.400.000 - 1.500.000 = \mathbf{100.000,00}$ DA. Cette dépréciation est enregistrée comme suivant :

Compte	Intitulé	Débit	Crédit
681	Dotations aux dépréciations des immobilisations	100.000	
2915	Perte de valeur sur immobilisations/installations techniques		100.000

1.4. Reprise de valeur

Lorsque la valeur actuelle de l'actif augmente après constatation de perte de valeur, une reprise de valeur sera comptabilisée en débitant le compte 29 avec le crédit du compte 78 (reprise sur perte de valeurs et provisions).

Exemple : considérant que la valeur actuelle de l'actif de l'exemple précédent est de 1.450.000,00 DA. On constate donc une reprise de $1.450.000 - 1.400.000 = \mathbf{50.000,00}$ DA. Cette reprise est enregistrée comme suivant :

Compte	Intitulé	Débit	Crédit
2915	Perte de valeur sur immobilisations/installations techniques	50.000	
781	Reprise d'exploitation sur perte de valeurs et provisions /actifs non courants.		50.000

II. Les provisions, passifs éventuels et actifs éventuels (IAS 37)

2.1. Définitions des notions

2.1.1. Définition de la provision

Une provision est un passif dont l'échéance ou le montant est incertain (ne sont pas fixés de façon précise) et elle est destinée à couvrir des risques et des charges. Il existe deux types de provisions :

- ✓ Provision pour charges : (démentiellement, remise en l'état. Etc.) ;
- ✓ Provisions pour risques : (clients douteux, perte de change, litiges. Etc.).

2.1.2. Un actif éventuel

C'est un actif potentiel résultant d'événements passés et dont l'existence ne sera confirmé que par la survenance (ou non) d'un ou plusieurs événements futurs incertains qui ne sont pas totalement sous le contrôle de l'entité.

2.1.3. Un passif éventuel

Un passif éventuel peut être une obligation potentielle résultant d'événements passés ou bien une obligation actuelle résultant d'événements passés mais qui n'est pas comptabilisée car :

- ✓ il n'est pas probable qu'une sortie de ressources représentatives d'avantages économiques soit nécessaire pour éteindre l'obligation ;
- ✓ le montant de l'obligation ne peut être évalué avec une fiabilité suffisante.

2.2. Constitution de la provision

Pour être comptabilisée, la provision doit remplir les conditions suivantes :

- ✓ Existence d'obligation actuelle résultant d'évènement passé ;
- ✓ Il est probable que cette obligation entrainera une sortie de ressources ;
- ✓ Le montant de la provision peut être estimé de manière fiable.

2.3. Comptabilisation de la provision

La provision est enregistrée au débit du compte 68 (dotation) par le crédit du compte 15 (provisions pour risques et charges)

Compte	Intitulé	Débit	Crédit
68	Dotations	X	
15	Provisions pour risques et charges		X

2.4. Reprise des provisions

La reprise est enregistrée en débitant le compte 15 (provisions) par le crédit du compte 78 (reprise sur perte de valeurs et provisions).

Compte	Intitulé	Débit	Crédit
15	Provisions pour risques et charges	X	
78	Reprise d'exploitation sur perte de valeurs et provisions		X

III. Méthodes comptables, changements d'estimations et erreurs (IAS 8)

L'objectif de IAS 8 "Méthodes comptables, changements d'estimations comptables et erreurs" est d'établir les critères de sélection et de changement de méthodes comptables, ainsi que le traitement comptable et l'information à fournir relative aux changements de méthodes comptables, aux changements d'estimations comptables et aux corrections d'erreur.

3.1. Les méthodes comptables

Les méthodes comptables sont les principes, bases, conventions, règles et pratiques spécifiques appliqués par une entité lors de l'établissement et de la présentation de ses états financiers.

3.2. Changement des méthodes comptables

Une entité doit sélectionner et appliquer ses méthodes comptables avec cohérence et ne doit effectuer de changement sauf s'il est imposé dans le cadre d'une nouvelle réglementation ou s'il permet une amélioration dans la présentation de ses états financiers. **Exemple** : changement de méthode de valorisation des stocks ; changement de référentiel comptable.

Le changement de méthodes génère des écarts entre la méthode pratiquée et la nouvelle méthode mise en œuvre et conduit à l'ajustement des capitaux propres à l'ouverture de l'exercice en imputant le montant (l'écart) au compte « report à nouveau ».

Exemple d'application : Une société, utilisant la méthode FIFO pour l'évaluation de ses stocks, a pris le contrôle d'une entreprise en Juin N. cette entreprise applique la méthode du CUMP, dont l'état de ses stocks au 31//12/N, avec les deux méthodes, sont comme suit :

Méthode CUMP	Méthode FIFO
100.800,00 DA	110.000,00 DA

L'entreprise doit donc adopter les méthodes de la société mère (FIFO) dès l'année N+1. Ce changement génère un écart positif de $110.000 - 100.800 = 9.200$ DA qu'elle enregistrera dans le compte RAN.

3...		Stocks	9200	
	11	Report à nouveau		9200

3.3. Les changements d'estimation comptables

Les changements d'estimation comptables sont des ajustements de la valeur comptable d'un actif, d'un passif ou du montant de la consommation périodique d'un actif qui résulte d'une nouvelle estimation de la situation présente et dont on attend des bénéfices futurs, ou des obligations liées aux actifs et passifs.

L'effet d'un changement d'estimation comptable doit être comptabilisé de manière prospective et inclus dans la détermination du résultat. **Exemple** : les créances douteuses, changement de durée d'amortissement, changement d'hypothèse pour le calcul des provisions, l'obsolescence des stocks.

3.4. Les erreurs

Une erreur d'une période antérieure est une omission ou une inexactitude des états financiers de l'entité portant sur une ou plusieurs périodes antérieures et qui résultent de la non-utilisation ou de l'utilisation abusive d'informations fiables. **Exemple** : erreur dans l'application d'une méthode comptable ou de son processus de valorisation ; omission dans la comptabilisation d'opérations.

Une entité doit corriger de manière rétrospective les erreurs significatives par le retraitement des soldes d'ouverture des actifs, passifs et capitaux propres (compte report à nouveau)

IV. Avantages du personnel (IAS 19)

4.1. Définition des avantages du personnel

La norme IAS 19 définit les avantages du personnel comme étant toutes les formes de contreparties données par une entreprise au titre des services rendus par son personnel à l'exception des rémunérations fondées sur des actions qui relèvent du champ d'application de IFRS 2.

4.2. Typologie des avantages du personnel

La norme identifie quatre catégories d'avantages du personnel

a) Les avantages à court terme : ils recouvrent les avantages du personnel autres que les indemnités de fin de contrat et les avantages sur capitaux propres s'ils sont payables dans les douze mois suivant la fin de l'exercice. **Exemple** : les salaires, les rémunérations, les cotisations de sécurité sociale, les congés payés, les congés maladie, l'intéressement et les primes, ainsi que les avantages non-monétaires accordés au personnel en activité tels que l'assistance médicale, le logement, la voiture, les biens et services gratuits ou subventionnés.

b) Les avantages postérieurs à l'emploi : ils recouvrent toutes les contreparties données par une entreprise au titre des services rendus par son personnel. **Exemple** : les pensions et les autres prestations de retraites, l'assurance vie et l'assistance médicale postérieures à l'emploi.

c) Les avantages à long terme : ils recouvrent les avantages postérieurs à l'emploi et les indemnités de fin de contrat qui ne sont pas dus dans les douze mois ou plus qui suivent la clôture de l'exercice. **Exemple** : les congés liés à l'ancienneté, les congés sabbatiques, jubilés ou autres avantages liés à l'ancienneté, les indemnités d'incapacité de longue durée, ainsi que l'intéressement, les primes et rémunérations différées s'ils sont payables douze mois ou plus après la fin de l'exercice.

d) Les indemnités de fin de contrat de travail : ils concernent les avantages payables à la suite d'une décision :

- ✓ de l'entreprise de mettre fin à l'emploi avant l'âge de la retraite permis par la convention collective ou accord d'entreprise ;
- ✓ ou du salarié d'accepter le licenciement en échange de ces avantages.

4.3. Evaluation et comptabilisation des avantages

Les avantages à **court terme** sont évalués à leur coût et à comptabiliser en charges de la période au cours de laquelle les services correspondants ont été rendus. Ils ne doivent pas être actualisés contrairement aux avantages à **long terme** qui, ces derniers, sont comptabilisés en charge en **actualisant** leurs coûts et en constituant **une provision**.

V. Impôts sur le résultat (IAS 12)

5.1. Objectifs et champ d'application de la norme

IAS 12 traite de la comptabilisation et de la présentation de l'impôt sur les bénéfices dans les états financiers ainsi que des informations à fournir relatives à cet impôt. La norme impose aux entreprises de comptabiliser l'impôt exigible ainsi que les impôts différés, aussi bien actifs que passifs.

5.2. La charge d'impôt

La charge d'impôt est égale au montant total de **l'impôt exigible** et de **l'impôt différé** inclus dans la détermination du résultat de la période.

$$\text{Charge d'impôt} = \text{impôt exigible} + \text{impôt différé}$$

5.3. L'impôt exigible et l'impôt différé

L'impôt exigible est le montant des impôts sur le résultat **payable** au titre du bénéfice imposable (perte fiscale) d'une période.

L'**impôt différé** est un impôt différé correspond à un montant d'impôt sur les bénéfices **payables** (impôt différé **Passif**) ou **recouvrable** (impôt différé **actif**) au cours **d'exercices futurs**. L'impôt différé est généré par la **différence temporelle** (voir titre suivant).

5.4. Différence temporelle

C'est la différence entre la valeur comptable d'un actif ou d'un passif et sa base fiscale.

Différence temporelle = VNC d'un actif ou un passif – sa base fiscale. On peut distinguer deux cas possibles :

- ✓ la différence est négative, celle-ci est dite déductible et donne lieu à un actif d'impôt différé.
- ✓ la différence est positive, elle est dite imposable et donne lieu à un passif d'impôt différé.

Conclusion

Ce chapitre a traité cinq normes internationales relatives aux éléments comptables suivants : Dépréciation des actifs (IAS 36) ; Les provisions, passifs éventuels et actifs éventuels (IAS 37) ; Méthodes comptables, changements d'estimations et erreurs (IAS 8) ; Avantages du personnel (IAS 19) ; Impôts sur le résultat (IAS 12).

Les différentes ont été explicitées en détails et illustrées par plusieurs exemples et exercices d'application permettant aux étudiants une meilleure compréhension.

BIBLIOGRAPHIE

Bibliographie

- AGLIETTA, M., REBÉRIOUX, A, « Les dérives du capitalisme financier », Ed. Albin Michel, France 2004
- Arrêté ministériel 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, journal officiel N° 19, du 25 mars 2009.
- Collasse. Bernard, « Théories comptables », Encyclopédie en comptabilité, contrôle de gestion et audit, Economica, Paris, 2000, P.787
- Fortun Anne ; état des flux des trésorerie, éd Presse de l'université du Québec, Canada, 1998
- GÉLARD, Gilbert, « De l'IASC à l'IASB : un témoignage sur l'évolution structurelle de la normalisation comptable internationale », Revue française de comptabilité, n°380, 2005, pp.14-16.
- HOARAU, C, « Place et rôle de la normalisation comptable en France », Revue française de gestion, Vol.29, n°147, 2003, pp.33-47.
- <http://www.focusifrs.com>
- http://www.focusifrs.com/menu_gauche/iasb/structure_de_l_iasb
- Hubert de La Brusleri, Trésorerie d'entreprise : Gestion des liquidités et des risques », édition DUNOD, France, 2017
- IAS 1, Règlement (UE) n°2023-1803 du 13 août 2023, publié au JOUE du 26/09/2023
- IAS 7, Règlement (UE) n°2023-1803 du 13 août 2023, publié au JOUE du 26/09/2023
- Karine, Cerrada et all, « Comptabilité et analyse des états financiers: Principes, applications et exercices », édition DE BOECK, Paris, 2019
- M. Sion, Gérer la trésorerie et la relation bancaire, Edition Dunod, Paris, 2003
- Mercanton, E. and Rousseau, JM, Les normes IAS/IFRS, édition EuraAuditInternational, Paris, 2020
- Ouvrage collectif d'un groupe de travail de l'Association nationale des Directeurs Financiers et de Contrôle de Gestion, « Normes IAS/IFRS Que faut-il faire ? Comment s'y prendre ? », Éditions d'Organisation, Paris, 2004
- P. Touron, H. Tondeur, « comptabilité en IFRS », éd d'Organisation, Paris, 2004
- Raffournier. B, « les normes comptables internationales (IAS/IFRS) », Economica, 3eme édition, Paris, 2006
- Règlement (CE) no 1126/2008 de la Commission du 3 novembre 2008 portant adoption de certaines normes comptables internationales conformément au règlement (CE) no 1606/2002 du Parlement européen et du Conseil
- Robert OBERT, « pratique des normes IFRS », éd DUNOD, paris, 2013
- Werner G. Frank, "An Empirical Analysis of International Accounting Principles", *Journal of Accounting Research* Vol. 17, No. 2 (Autumn, 1979), pp. 593-605

Table des matières

Tables des matières

Présentation générale du cours.....	1
Introduction générale.....	1
Informations sur le cours et public cible	1
Pré-requis.....	2
Visées d'apprentissage	2
Modalités d'évaluations des apprentissages.....	2
Contenu du cours	2
Chapitre 1 : introduction aux normes comptables internationales.....	4
Introduction	4
I. La normalisation comptable	4
II. Divergence des systèmes comptables nationaux.....	4
III. Normalisation comptable internationale	5
IV. Les normalisateurs internationaux	6
V. Processus d'élaboration des normes.....	7
VI. Les normes comptables internationales	9
VII. Le cadre conceptuel	10
7.1. Les objectifs du cadre conceptuel.....	10
7.2. Les utilisateurs des états financiers et leurs besoins en informations	11
7.3. Les caractéristiques des états financiers	11
Conclusion	12
Chapitre 2 : Les principes régissant l'élaboration et la présentation des états financier	14
Introduction	14
I. Le bilan	14
1.1. Les éléments du bilan	14
1.2. Distinction entre les éléments courants et non courants.....	14
1.2.1. Actifs courants /actifs non courants.....	14
1.2.2. Passifs courants/ passifs non courants	15
1.3. Les informations à présenter	15
1.4. La forme de présentation du bilan	16
1.5. Exercices d'application.....	17
1.6. Correction des exercices d'application.....	19

II. Le Compte de Résultat (CR)	20
2.1. Les éléments du Compte de Résultat.....	21
2.2. Présentation du TCR avec répartition des charges par nature.....	21
2.3. Présentation du compte de résultat avec classement des charges par fonction/destination	22
2.4. Exercices d'application.....	23
2.5. Correction des exercices d'application.....	24
III. Le tableau des flux de trésorerie (TFT)	27
3.1. Définition et objectif du TFT	28
3.2. Les différents types flux de trésorerie (selon leur origines).....	28
3.2.1. Les flux de trésorerie liés aux activités d'exploitation.....	28
3.2.2. Les flux liés aux activités d'investissement	28
3.2.3. Les flux liés aux activités de financement.....	29
3.3. Le calcul de la trésorerie de clôture.....	29
3.4. Les méthodes de présentation du tableau des flux de trésorerie	30
3.4.1. La méthode directe.....	30
3.4.2. La méthode indirecte	31
3.5. Exercices d'application.....	32
3.6. Correction des exercices d'application.....	33
IV. Etat de Variation des Capitaux Propres	34
4.1. Définition de l'état de variation des CP.....	34
4.2. Les informations contenues dans l'état de variation des CP	35
4.3. Forme de présentation de l'état de variation des capitaux propres	35
4.4. Exercice d'application	35
4.5. Correction de l'exercice d'application.....	36
Conclusion.....	36
Chapitre 3 : Traitement des immobilisations corporelles et incorporelles	38
Introduction	38
I. Les immobilisation corporelles (IAS 16).....	38
II. Les immobilisation incorporelles (IAS 38).....	38
III. Évaluation initiale et comptabilisation des immobilisations corporelles	39
3.1. Les immobilisations acquises (achetées).....	39
3.2. Immobilisations produites en interne (par l'entreprise elle-même)	40
3.3. Cas d'immobilisations corporelles à composants.....	40

IV. Amortissement des immobilisations corporelles	41
4.1. L'amortissement linéaire (constant)	41
4.2. L'amortissement dégressif.....	42
4.3. L'amortissement par unité d'œuvre	43
V. Evaluation après comptabilisation	44
Conclusion	44
Chapitre 4 : Traitement des charges, des produits et des stocks.....	46
Introduction	46
I. Les stocks (IAS 2).....	46
1.1. Définition et classification des stocks.....	46
1.2. Valorisation des entrées en stock.....	47
1.2.1 Valorisation des stocks d'approvisionnement.....	47
1.2.2. Valorisation des stocks de production.....	47
1.3. Valorisation des sorties de stocks	48
1.3.1. CUMP de fin de période.....	48
1.3.2. CUMP après chaque entrée	49
1.3.3. Méthode du premier entré, premier sorti (FIFO)	49
II. Produit des activités ordinaires (IAS 18)	50
2.1. Définition de l'activité ordinaire	50
2.2. Les règles de comptabilisation.....	50
2.3. Les cas particuliers	51
III. Le contrat de construction (IAS 11).....	52
3.1. Définition du contrat de construction	52
3.2. Les formes du contrat de construction.....	52
3.3. Nature ou objet du contrat	52
3.4. La comptabilisation des contrats de construction.....	52
3.4.1. Comptabilisation des produits du contrat.....	52
3.4.2. La comptabilisation des coûts du contrat	53
3.4.3. Comptabilisation du résultat du contrat	53
IV. Les Subventions Publiques IAS 20.....	53
4.1. Définition des subventions publiques.....	53
4.2. Les règles de comptabilisation Subventions liées à l'actif.....	53
4.3. Les règles d'évaluation	53
V. Le coût de l'emprunt (IAS 23)	54

5.1. Définition du coût de l'emprunt	54
5.2. Comptabilisation des coûts de l'emprunt	54
Conclusion	54
Chapitre 5 : Dépréciations, provisions, impôt et avantages du personnel	56
Introduction	56
I. Dépréciation d'actifs (IAS 36)	56
1.1. Définition de la dépréciation	56
1.2. Les causes de dépréciation des actifs	56
1.3. Comptabilisation de la dépréciation	56
1.4. Reprise de valeur	57
II. Les provisions, passifs éventuels et actifs éventuels (IAS 37).....	57
2.1. Définitions des notions	57
2.1.1. Définition de la provision	57
2.1.2. Un actif éventuel	58
2.1.3. Un passif éventuel.....	58
2.2. Constitution de la provision.....	58
2.3. Comptabilisation de la provision.....	58
2.4. Reprise des provisions	58
III. Méthodes comptables, changements d'estimations et erreurs (IAS 8).....	59
3.1. Les méthodes comptables	59
3.2. Changement des méthodes comptables	59
3.3. Les changements d'estimation comptables	60
3.4. Les erreurs	60
IV. Avantages du personnel (IAS 19)	60
4.1. Définition des avantages du personnel	60
4.2. Typologie des avantages du personnel	60
4.3. Evaluation et comptabilisation des avantages	61
V. Impôts sur le résultat (IAS 12)	61
5.1. Objectifs et champ d'application de la norme.....	61
5.2. La charge d'impôt.....	61
5.3. L'impôt exigible et l'impôt différé.....	61
5.4. Différence temporelle	62
Conclusion	62