

**REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE
MINISTERE DE L'ENSEIGNEMENT SUPERIEUR
ET DE LA RECHERCHE SCIENTIFIQUE
UNIVERSITE MOULOU D MAMMERI DE TIZI-OUZOU**

**FACULTE DES SCIENCES ECONOMIQUES, COMMERCIALES
ET DE GESTION
DEPARTEMENT DES SCIENCES ECONOMIQUES**

**Mémoire
réalisé en vue de l'obtention du diplôme
de magister en Sciences Economiques
Option: Monnaie-Finance-Banque**

Thème

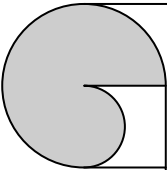
**Traitement comptable
des immobilisations de l'entreprise selon
les nouvelles normes algériennes « SCF » :
Cas de SONATRACH**

**Présenté par :
M^{lle}. ZIGHEM Hafida**

Devant le jury composé de :

**Président : M. TESSA Ahmed, professeur, UMMTO
Rapporteur : M^{lle}. BOUZAR Chabha, professeure, UMMTO
Examineurs : M. ACHOUCHE Mohamed, Maître de conférences « A », UAMB
M. AMOKRANE Abdelaziz, Maître de conférences « A », UMMTO
Invité : M. BENAIBOUCHE Rachid, Expert comptable**

Date de soutenance : 19 juin 2012



REMERCIEMENTS

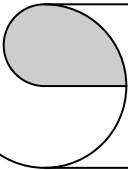
La finalisation de ce mémoire a nécessité du temps et des efforts. Pour cela, l'intervention de plusieurs personnes en matière d'orientations et d'aide était nécessaire.

Je tiens tout d'abord à remercier M^{lle}. BOUZAR Chabha pour sa qualité à la fois d'encadreur et de responsable de la promotion de Post-graduation « Monnaie-Finance-Banque » qui a consacré tout son temps pour notre formation et pour mon encadrement en particulier.

Ensuite, je tiens à remercier mon co-encadreur M. BENAIBOUHE Rachid pour son soutien et ses précieux conseils tout au long de la préparation de ce travail de recherche.

Enfin, je remercie toutes personnes qui m'ont aidé, de près ou de loin, à la réalisation de ce mémoire surtout mes ami(e)s de la post-graduation et mes collègues enseignant(e)s.

M^{lle}. ZIGHEM Hafida



SOMMAIRE

Sommaire

Introduction générale.....	1
Chapitre I : Vers un système comptable unique.....	9
Introduction.....	9
Section I : La mondialisation et ses implications sur les systèmes comptables.....	10
Section II : Le référentiel international IAS/IFRS comme référentiel unique.....	28
Section III : L'ouverture de l'Algérie sur l'économie mondiale et la normalisation comptable.....	51
Conclusion.....	66
Chapitre II : Evaluation initiale et comptabilisation des immobilisations selon le SCF algérien.....	67
Introduction.....	67
Section I : Les immobilisations, généralités.....	68
Section II : Evaluation initiale et comptabilisation des immobilisations corporelles.....	89
Section III : Evaluation initiale et comptabilisation des immobilisations incorporelles et financières.....	110
Conclusion.....	130
Chapitre III : Evaluation ultérieure et comptabilisation des immobilisations.....	131
Introduction	131
Section I : l'amortissement des immobilisations.....	132
Section II : Dépréciation et réévaluation des immobilisations.....	149
Section III : Dépenses, évaluation et comptabilisation ultérieures.....	171

Conclusion.....	187
Chapitre IV : Etude du cas de SONATRACH.....	188
Introduction	188
Section I : SONATRACH, aspect général.....	189
Section II : Le retraitement comptable des immobilisations lors du passage.....	211
Section III : Le traitement comptable des immobilisations de SONATRACH selon les nouvelles normes algériennes.....	226
Conclusion.....	258
Conclusion générale.....	259
Bibliographie.....	262
Glossaire.....	270
Liste des figures.....	273
Annexes.....	274
Table des matières.....	315

Liste des abréviations

ARC : Accounting Regulatory Committee

CE : Commission Européenne.

CMP : Coût Moyen Pondéré.

CNC : Conseil National de Comptabilité.

CRC : Comité de Réglementation Comptable.

CT : Court Terme

DA : Dinar Algérien.

EFrag: European Financial Reporting Advisory Group.

ESC: European Securities Committee.

FASB: Financial Accounting Standards Boards.

FEE: Fédération Européenne des Experts Comptables.

FIFO: First In First Out.

GAAP: Generally Accepted Accounting Principles.

GNL : Gaz Naturel Liquéfié.

GPL : Gaz de Pétrole Liquéfié.

HT : Hors Taxes.

IAS: International Accounting Standards.

IASB: International Accounting Standards Boards.

IASC: International Accounting Standards Committee.

IASCF: International Accounting Standards Committee Foundation.

IFAC: International Federation of Accountants.

IFRIC: International Financial Reporting Interpretations Committee.

IFRS: International Financial Reporting Standards.

JO: Journal Officiel.

JV: Juste Valeur.

LF : Loi de Finances.

LFC : Loi de Finances Complémentaire.

LT : Long Terme

MT : Moyen Terme

OICV : L'Organisation Internationale des Commissions de Valeurs mobilières.

PCN: Plan Comptable National.

SAC: Standards Advisory Council.

SCF: Système Comptable Financier.

SEC : Securities and Exchange Commission.

SIC : Standing Interpretations Committee.

TIAP : Titres Immobilisés de l'Activité de Portefeuille

UE : L'Union Européenne.

UGT : Unité Génératrice de Trésorerie.

US-GAAP: United States - Generally Accepted Accounting Principles.

VNC : Valeur Nette Comptable.

INTRODUCTION

GENERALE

La mondialisation est un phénomène visant la création d'un seul marché dans le monde de biens et services, des capitaux et du travail. Ce phénomène, qui s'est développé rapidement ces dernières années, a rendu difficile la comparaison des résultats des sociétés à cause de la divergence des systèmes comptables. Alors, cette mondialisation des économies a rendu nécessaire une certaine harmonisation des méthodes d'établissement et de présentation des documents comptables (états financiers), en particulier, pour les entreprises dont l'activité dépasse les frontières nationales. Donc, dans un monde où les marchés sont internationaux, la comptabilité doit elle, aussi, être internationale pour atteindre l'objectif de comparaison des performances.

Au niveau mondial, des organisations de professionnels de la comptabilité, qui sur le modèle en vigueur dans les pays anglo-saxons, ont décidé dès 1973 de créer un organisme privé à but non lucratif chargé de promouvoir l'harmonisation comptable internationale. Cet organisme est appelé I.A.S.C. (*International Accounting Standards Committee*)¹. Son objectif est l'harmonisation des réglementations nationales relatives à la présentation des états financiers. Les normes élaborées par cet organisme sont appelées I.A.S. (*International Accounting Standards*)².

En Europe, cette nécessité a conduit les Etats membres de l'Union Européenne à élaborer, en 1978 et 1983 les 4^{ème} et 7^{ème} directives afin de donner un cadre commun à leurs législations nationales sur l'information financière.

En 2001, l'I.A.S.C., fondé en 1973, est devenu I.A.S.B. (*International Accounting Standards Board*)³, et que l'appellation I.F.R.S. (*International Financial Reporting Standards*)⁴ a remplacé l'appellation I.A.S. La comptabilité s'est, ainsi, libérée des contraintes fiscales qui signifient l'absence d'écritures comptables de nature purement fiscale et de contraintes juridiques signifiant que l'existence d'un droit de propriété n'est plus la condition nécessaire pour comptabiliser un bien à l'actif.

¹ : Le comité international des normes comptables.

² : Les normes comptables internationales.

³ : Le conseil international des normes comptables.

⁴ : Les normes internationales de l'information financière.

Les normes IFRS ont pour objectif l'harmonisation de l'information financière, c'est pourquoi leur appellation a été changée en 2001. La comptabilité est, désormais, appelée *comptabilité financière*. Cette dernière est un système d'organisation de l'information financière permettant de saisir, classer, évaluer, enregistrer des données de base chiffrées et présenter des états reflétant une image fidèle de la situation financière et patrimoniale, de la performance et de la trésorerie de l'entité à la fin de l'exercice⁵. La comptabilité financière est un instrument permettant d'établir les états financiers qui contiennent des informations fidèles. Elle permet les prises de décisions et la comparaison des performances des entreprises à l'échelle internationale. Cette comptabilité satisfait, donc, des besoins des différents agents économiques tant nationaux qu'étrangers.

En effet, une norme IFRS ne traite pas spécifiquement d'une rubrique du bilan ou de compte de résultat. De même, une rubrique du bilan ou de compte de résultat ne peut être concernée que par une seule norme IFRS.

Bien que les normes IFRS intéressaient au départ les sociétés cotées en bourse ou faisant partie d'un groupe coté en bourse, l'objectif est bien de les étendre à toutes les sociétés. Ainsi, l'IASB a décidé de créer un ensemble de normes IFRS adaptées aux petites et moyennes entreprises (PME).

Actuellement, il existe deux référentiels internationaux : *le référentiel comptable international* et *le référentiel comptable américain*. Les normes internationales IAS/IFRS publiées par l'IASB (International Accounting Standards Board), sont devenues des normes européennes par le règlement CE 1606/2002⁶ du 19 juillet 2002. Le Conseil Européen a, donc, adopté ce règlement rendant obligatoire dès le premier janvier 2005, l'application des normes comptables internationales pour l'établissement des comptes consolidés des sociétés européennes faisant appel public à l'épargne. Le 1^{er} janvier 2007, l'application du référentiel international dans l'Union Européenne devient obligatoire pour les sociétés ayant des titres

⁵ : L'article 3 de la loi n° 07-11 publiée dans le JO de 25/11/2007 portant le SCF algérien.

⁶ : Ce règlement a été publié dans le JOUE (Journal Officiel de l'Union Européenne) de 11 septembre 2002.

cotés autres que des actions. Ainsi, en cette année (2007), le principal utilisateur de ces normes est bien l'Union Européenne.

Le référentiel comptable américain est l'US-GAAP (Generally Accepted Accounting Principals)⁷ dont ses normes comptables sont publiées par le FASB (Financial Accounting Standards Board)⁸. Les règles comptables, dans ce cas, ne sont pas définies dans les textes législatifs ou réglementaires.

Le 18 septembre 2002, puis, le 29 octobre 2002, l'IASB et le FASB se sont engagés pour faire converger leurs normes et coordonner leurs programmes techniques (Accords de Norwalk, Connecticut). Cette démarche s'est concrétisée en avril 2005 par la décision d'établir une feuille de route déterminant les travaux menant à la convergence. Ainsi, les normes peuvent être considérées comme internationales.

Pour s'adapter aux évolutions économiques ayant lieu au niveau international, l'Algérie a entamé une série de réformes, notamment, la loi 90-10 visant principalement le passage à l'économie de marché, la loi sur la privatisation ainsi que d'autres mesures visant l'ouverture de notre économie. En matière de comptabilité, ces réformes ont incité voire même ont obligé les autorités publiques algériennes de réformer leur ancien référentiel comptable (P.C.N.)⁹ par un nouveau référentiel, en l'occurrence, le Système Comptable Financier (S.C.F.). L'organisme chargé de cette réforme est le Conseil National de la Comptabilité (C.N.C.).

Le projet du SCF algérien qui s'inspire des normes internationales IAS/IFRS, a été élaboré en 2001 par un groupe de travail composé de représentants du Conseil National de la Comptabilité algérien et des représentants de l'organisation d'experts-comptables et de Conseil National des Commissaires aux Comptes Français. Ce projet a été élaboré dans le cadre d'un programme financé par la Banque Mondiale.

⁷ : Les normes comptables généralement admises.

⁸ : Le conseil des normes comptables financières.

⁹ : Plan Comptable National adopté en 1975.

Ainsi, la loi organique n° 07-11 du 25 Novembre 2007 portant le système comptable financier, le décret n° 08-156 du 26 Mai 2008 portant application de la loi n° 07-11, les deux arrêtés de 26 Juillet 2008 et le décret n° 09-110 de 07 Avril 2009 constituent le cadre conceptuel du SCF algérien. La loi de finances complémentaire pour 2009 vient pour confirmer l'obligation d'appliquer une comptabilité conforme aux nouvelles dispositions. Dans son article 06 précise que : « *Les entreprises doivent respecter les définitions édictées par le système comptable financier, sous réserve que celles-ci ne soient pas incompatibles avec les règles fiscales applicables pour l'assiette de l'impôt* ».

En ce qui concerne l'entreprise, le passage de l'ancien au nouveau référentiel a engendré, d'un côté, des coûts colossaux pour l'entreprise. Ces coûts sont constitués, principalement, des frais de formation du personnel. De l'autre côté, l'entreprise doit procéder à des retraitements comptables pour basculer du PCN au SCF. Dans ce cadre, il y a des comptes PCN qui vont se subdiviser en plusieurs comptes SCF ou plusieurs comptes PCN vont être regroupés dans un seul compte SCF, ou encore, des comptes qui vont disparaître.

L'un des axes dominants du SCF algérien est l'adoption de la juste valeur comme mode d'évaluation. Ce principe comptable trouve son origine dans les principes comptables anglo-saxons. Cette règle d'évaluation préconise que certains actifs et passifs du bilan de l'entreprise soient évalués à la valeur de marché.

En effet, les actifs les plus importants au sein de l'entreprise sont représentés par les immobilisations corporelles, incorporelles et financières. Ces immobilisations ont une durée d'utilité (de vie) très longue, donc, elles restent longtemps à la disposition de l'entreprise. Alors, pour connaître ce que vaut aujourd'hui le patrimoine de l'entreprise, nous devons évaluer ces immobilisations à la juste valeur et non au coût historique. En l'ère actuelle, les transactions financières dépassent très largement les transactions réelles, cela revient principalement au phénomène de la spéculation et la recherche du gain rapide. L'entreprise doit, donc, maîtriser l'évolution de la valeur de ses immobilisations. Par conséquent, elle doit comptabiliser toute variation de la valeur de ses immobilisations. Ces dernières sont au cœur de notre travail de recherche.

Le SCF algérien a apporté beaucoup de changements concernant le traitement comptable des immobilisations. Ces changements interviennent tant en matière des méthodes d'évaluation notamment l'évaluation à la juste valeur, l'introduction du principe de la dépréciation et de réévaluation, qu'en matière de la comptabilisation tout en respectant le principe de la prééminence de la réalité économique sur l'aspect juridique. Le meilleur exemple dans ce dernier cas est celui de la comptabilisation du bien reçu dans le cadre du contrat de location-financement comme immobilisation. Cela, donc, nous incite à poser une question principale concernant la problématique de notre recherche :

Comment évaluer et comptabiliser les différentes immobilisations de l'entreprise en l'ère des nouvelles normes comptables algériennes à un moment donné ? Autrement dit, **quelle valeur prennent ces immobilisations à un moment donné et comment enregistre-t-on les écritures comptables y afférentes selon les nouvelles normes comptables algériennes ?**

De cette question principale découle une série d'interrogations :

- ✓ Comment l'entité retraite-t-elle les différents comptes du PCN relatifs aux immobilisations ?
- ✓ Quelles sont les différentes méthodes d'évaluation des actifs immobilisés ?
- ✓ Pourquoi évalue-t-on les immobilisations à la juste valeur et comment détermine-t-on cette dernière ?
- ✓ La juste valeur est-elle une règle idéale ?
- ✓ En cas de difficulté de détermination de la juste valeur, à quelle valeur évalue-t-on les immobilisations de l'entreprise ?
- ✓ Quelles conséquences sur l'information financière en optant pour le principe de juste valeur ?
- ✓ Comment comptabilise-t-on les différentes écritures comptables dans le journal de l'entreprise ?

Afin de répondre à notre problématique et aux questions précédemment évoquées, on a fait référence à une recherche bibliographique tout en traitant la documentation disponible relative à notre sujet de recherche. Cette étude théorique est renforcée par une recherche empirique qui traite le cas de SONATRACH. Le choix de cette société s'explique par la représentation de ses immobilisations d'un échantillon parfait pour notre travail de recherche. Il comprend, donc, des immobilisations corporelles, incorporelles et des immobilisations financières. L'objectif d'étudier un cas concret est de vérifier le degré d'applicabilité de la théorie sur le terrain. Par conséquent, notre méthodologie de recherche est basée sur une approche descriptive et l'autre pratique. La première consiste dans l'exploitation de la documentation disponible. La seconde fait référence à l'étude du cas pratique de la société nationale SONATRACH.

Le choix de notre sujet se justifie par plusieurs raisons, qui sont les suivantes :

- ✓ Premièrement, la comptabilité est devenue un outil important qui permet la prise de décisions pertinentes en matière du choix d'investissement et dans les meilleurs délais ;
- ✓ Deuxièmement, notre sujet « Le traitement comptable des immobilisations » est un sujet très intéressant puisqu'il traite un élément très sensible du bilan. L'importance des immobilisations, tant réelles que financières, est justifiée lors de l'aggravation de la crise financière ;
- ✓ Troisièmement, la documentation disponible en la matière s'avère limitée, ce qui nous permet de contribuer à la mise à disposition des lecteurs un travail théorique renforcé par un cas pratique.

L'objectif de notre travail est de mettre en évidence comment le préparateur des états financiers a obtenu les informations financières publiées concernant les différentes catégories d'immobilisations. Autrement dit, notre objectif consiste à expliquer les démarches suivies dans l'évaluation des immobilisations tant réelles que financières ainsi que les écritures comptables y afférentes.

Néanmoins, quelques difficultés ont empêché l'avancement de notre travail. L'adoption des nouvelles normes comptables algériennes est un sujet d'actualité, il se présente comme une nouveauté tant pour le comptable algérien que pour les entreprises, ce qui rend difficile la collecte de l'information en matière d'ouvrages algériens. Cela explique notre recours, beaucoup plus, à des sites internet pour avoir l'information récente et les changements intervenus. Le recours à des mémoires, thèses, revues et des articles explique, aussi, cette limite qui est due à la nouveauté du thème.

Pour mener à bien ce travail de recherche, nous avons organisé notre étude en quatre principaux chapitres. Afin de répondre au souci de l'équilibre, nous avons subdivisionné chaque chapitre en trois sections dont chaque section répond à une partie précise du chapitre :

Le premier chapitre est un chapitre préliminaire dont on fait une étude générale sur la normalisation, les normes comptables, les principaux normalisateurs internationaux ainsi que l'adaptation de l'Algérie à ces changements comptables. Ainsi, dans la première section, nous présentons les effets de la mondialisation sur la comptabilité, la normalisation et les principaux normalisateurs comptables internationaux ainsi que les principales théories en la matière. Dans la seconde, nous faisons une vue globale sur le normalisateur international *IASB*. Dans la troisième section, nous traitons les différents changements intervenus en Algérie afin de s'adapter aux mouvements internationaux.

Le second chapitre porte sur l'évaluation à l'entrée des immobilisations dans le patrimoine de l'entreprise ainsi que l'enregistrement des écritures comptables nécessaires. Dans ce chapitre, nous procédons d'abord à définir et présenter, dans la première section, les différentes catégories des immobilisations, les normes internationales concernées ainsi que la classe 2 « *Comptes d'immobilisations* » du SCF algérien. Dans la seconde, nous traitons la question de l'évaluation et la comptabilisation initiales des immobilisations corporelles selon le SCF algérien tout en illustrant à chaque fois avec des exemples d'application. Dans la troisième section, nous abordons le traitement comptable à l'entrée des immobilisations incorporelles et financières qui font l'objet toutes les deux du caractère incorporel.

Le troisième chapitre traite de l'évaluation des immobilisations après leur comptabilisation initiales. Dans la première section, nous cernons la notion de l'amortissement puis son application sur les immobilisations de l'entreprise. Dans la deuxième section, nous abordons la question de l'application des notions de réévaluation et de dépréciation des immobilisations. Dans la troisième section, nous analysons la problématique d'évaluation et de comptabilisation ultérieures des immobilisations après que la valeur de ces dernières connaisse des changements.

Dans le quatrième et dernier chapitre, nous étudions le cas de SONATRACH qui fait preuve de l'application de la théorie sur le terrain. Dans la première section, nous présentons la société nationale SONATRACH ainsi que ses immobilisations et les comptes y afférents. Dans la seconde, nous traitons la problématique du basculement de l'ancien au nouveau référentiel comptable. La troisième et dernière section est réservée pour le traitement comptable des immobilisations de SONATRACH selon le nouveau référentiel comptable.

CHAPITRE PREMIER

VERS UN SYSTÈME COMPTABLE

UNIQUE

Introduction :

Pour produire une information financière claire et rapidement compréhensible par tous les agents économiques, tant nationaux qu'internationaux, une harmonisation des règles comptables devient nécessaire, surtout, avec l'internationalisation¹ accrue des marchés nationaux.

Aussi, devant l'intégration économique internationale, plusieurs tentatives ont été entreprises pour atténuer les différences existant entre les différents systèmes comptables nationaux. Les plus importants apports proviennent de l'IASC² (devenu par la suite IASB³). Le processus d'internationalisation et de financiarisation⁴ de l'économie a rendu obligatoire la mise en œuvre de techniques et de règles comptables mieux répondant à la volatilité et à l'incertitude de la valeur des actifs de l'entreprise, surtout, financiers.

Le mérite revient, donc, à l'IASB⁵ qui vient trouver la solution à cette problématique. Cette institution a mis au point des normes permettant d'enregistrer et de comptabiliser les différents actifs de l'entreprise à leur juste valeur et d'améliorer la symétrie informationnelle et de la transparence des états financiers.

Dans ce chapitre introductif, nous abordons la question de l'harmonisation et de normalisation comptables internationales et leur nécessité ainsi que leur place en Algérie.

Ce chapitre comprend trois sections. Dans la première, nous traitons la nécessité d'une harmonisation comptable. Dans la seconde, nous abordons le référentiel comptable international. Dans la troisième et dernière section, nous traitons les principales réformes entreprises par l'Algérie en vue de s'adapter à la normalisation comptable internationale et d'améliorer la qualité de l'information publiée ainsi que les difficultés d'application du nouveau référentiel comptable.

¹ : L'internationalisation est une action d'internationaliser, c'est-à-dire, de rendre quelque chose internationale.

² : International Accounting Standards Committee ou le Comité des Normes Comptables Internationales en français.

³ : International Accounting Standards Board ou le Conseil International des Normes Comptables en français.

⁴ : La financiarisation de l'économie est l'importance grandissante du recours au financement par endettement des agents économiques. Cette financiarisation se traduit par une augmentation notable de la part des activités financières dans le PIB des pays développés.

⁵ : Est un organisme international privé créé en 1973 sous le nom IASC, chargé d'élaborer des normes comptables internationales à intérêt général.

Section I : La mondialisation et ses implications sur les systèmes comptables

La mondialisation⁶ est un phénomène qui tend à détruire les barrières douanières et à créer un marché unique dans le monde. A ce moment, elle a certes des conséquences sur le système comptable de chaque pays.

Dans cette section, nous tentons de cerner les concepts d'harmonisation et celui de normalisation comptable internationale. Puis, nous expliquons les démarches suivies pour l'élaboration et l'adoption des normes comptables ainsi que les principaux organismes de normalisation comptable. Enfin, nous expliquons l'apport de la théorie d'agence et de la théorie néo-institutionnelle en matière de normalisation comptable internationale.

1- Mondialisation : intérêts et inconvénients :

La mondialisation a fait de multiples changements qui ont, certes, des implications soit positives ou négatives. En matière de comptabilité, la mondialisation présente des avantages, et des inconvénients dans tous les pays concernés.

1-1) Les avantages de la mondialisation pour la comptabilité :

La mondialisation a fait évoluer et élargir le champ de la comptabilité. Alors, les différents pays sont obligés d'adopter un système comptable commun afin de parvenir à évaluer les flux des échanges et, par conséquent, de comparer le résultat. Ce système est élaboré par des professionnels compétents dont l'ensemble des pays en profitent.

Les normes IFRS sont devenues le langage commun de la communication financière des sociétés. Alors, les entreprises se sont adaptées à cette révolution comptable.

1-2) Les inconvénients de la mondialisation pour la comptabilité :

La mondialisation a fait que l'ensemble des pays abandonnent leurs systèmes comptables pour entamer une comptabilité universelle. Chaque pays doit faire le passage de son propre système comptable vers les nouvelles normes. Cette opération demande des dépenses souvent colossales. Comme pour l'Algérie qui décide de faire table rase de son

⁶ : La mondialisation est un processus d'ouverture de toutes les économies nationales sur un marché devenu planétaire.

PCN. Cette option implique une formation du personnel et des dépenses en vue de mettre en adéquation les actifs avec les nouvelles normes.

2- Harmonisation et normalisation comptable, une nécessité :

L'entreprise internationale est toujours à la recherche de capitaux. Pour satisfaire ces besoins, elle peut être cotée sur plusieurs places boursières. Pour cela, le référentiel comptable ne doit pas différer d'un pays à un autre. Alors, pour minimiser ces divergences, les différents pays ont travaillé pour faire converger leurs systèmes comptables vers un seul référentiel. L'adoption d'un seul référentiel devient, donc, une nécessité. L'adoption du référentiel international IAS/IFRS de l'IASB constitue l'option à choisir. Ce référentiel a un cadre conceptuel d'où découlent des normes comptables destinées à la préparation et la présentation des états financiers.

2-1) Définitions et objectifs :

L'harmonisation comptable internationale est un processus institutionnel ayant pour objet de mettre en convergence les normes et les pratiques comptables nationales et, par conséquent, de faciliter la comparaison des états financiers produits par des entreprises de différents pays. Elle a pour principal objectif de faciliter la lecture des états financiers pour les différents utilisateurs et de minimiser les divergences au niveau des pratiques comptables suivies par les préparateurs des états financiers dans les différents pays.

La normalisation désigne l'application des normes identiques dans un même espace géopolitique et vise l'uniformité des pratiques comptables au sein d'un même espace (Colasse B., 2000). La normalisation implique, donc, l'uniformisation ou la standardisation des règles comptables.

Les principaux objectifs de la normalisation comptable internationale sont résumés dans les points suivants :

- Avoir un référentiel comptable objectif, connu et admis internationalement ;
- Avoir un langage financier commun et homogène, qualifié de la transparence des comptes et la fiabilité de l'information fournie ;
- La publication d'une information financière de haute qualité comprise de la même manière par tous ;

- Atteindre l'objectif de la comparabilité de l'information financière dans le temps et dans l'espace ;
- Atteindre le souci d'objectivité dans l'établissement des états financiers ;
- Faciliter la cotation boursière des entreprises sur les différentes places financières ; et
- Restaurer la confiance des investisseurs après les scandales financiers.

2-2) La différence entre harmonisation et normalisation comptable :

Une harmonisation n'est pas synonyme de normalisation. Cette dernière implique l'application de mêmes normes et mêmes pratiques comptables, donc, celles-ci sont utilisées de façon identique et aucune différence de traitement n'est permise dans un espace géographique bien déterminé. Par contre, l'harmonisation cherche à avoir les mêmes principes comptables de base, mais elle admet des pratiques comptables différentes.

2-3) Les normes comptables internationales IAS/IFRS :

2-3-1) Définition :

Les normes IAS/IFRS (*International Accounting Standards / International Financial Reporting Standards*) sont un ensemble unique de règles internationales. Les normes IAS/IFRS décrivent les modalités d'application du cadre conceptuel de l'IASB et forment un guide professionnel qui sert au service des spécialistes en matière de la comptabilité.

Les normes comptables internationales IAS/IFRS constituent avec leurs interprétations le référentiel international. Ces normes découlent du cadre conceptuel de l'IASB.

2-3-2) Processus d'élaboration et d'adoption d'une norme :

L'élaboration des normes est soumise à une procédure stricte (Due Process). Les principales étapes d'élaboration des normes sont les suivantes :

- L'identification du sujet :

L'équipe technique de l'IASB est chargée d'identifier et d'analyser tous les problèmes comptables associés au sujet traité.

- **L'étude comparative des pratiques nationales :**

Il s'agit de l'analyse des règles existantes aux niveaux nationaux et des pratiques adoptées ainsi que l'échange de points de vue avec les normalisateurs comptables nationaux.

- **La consultation du S.A.C :**

Il s'agit de la consultation avec le *Standards Advisory Council*⁷ de la possibilité d'inscrire ce projet dans le programme de travail de l'IASB.

- **La constitution d'un comité consultatif :**

L'IASB met en place un groupe consultatif pour le conseiller.

- **La publication d'un document de discussion :**

L'IASB publie un document de travail, appelé en anglais, "*discussion paper*" pour appel à commentaire. Par la suite, il fait l'analyse des commentaires reçus.

- **La publication d'un projet de norme ou de révision de norme :**

L'IASB publie un exposé-sondage "*exposure draft*" qui sera, lui aussi, émis pour être commenté.

- **L'analyse des commentaires reçus :**

L'IASB analyse les commentaires reçus sur l'exposé-sondage.

- **L'approbation de la norme :**

C'est à l'IASB d'approuver la norme définitive.

- **La publication de la norme définitive :**

Après l'approbation, l'IASB procède à la publication de la norme définitive.

⁷ : Le SAC est un groupe de réflexion, organe de l'IASB. Il a pour objectif de permettre à des organismes ou à des particuliers, qui s'intéressent à l'information financière internationale, de s'associer à son processus de normalisation.

Toute élaboration d'une norme ou de modification d'une norme doit, obligatoirement, passer par ces étapes. Ces dernières sont imposées par les dispositions de la constitution de l'IASCF.

2-3-3) Les difficultés d'application des normes internationales :

Les difficultés fréquentes évoquées par les entreprises sont, entre autres, les suivantes :

- La mise en place d'un processus récent et qui n'est pas, encore, complètement défini, ni maîtrisé et qui est en évolution continue. Alors, les effets de ce processus ne peuvent pas être complètement mesurés ;
- La complexité du référentiel ;
- Les coûts nécessaires sont élevés : conseil, assistance, adaptation des systèmes informatiques, formation du personnel, formation des filiales à l'étranger ; et
- La difficulté liée à la collecte de l'information nécessaire dans le cas d'un nombre important de filiales.

Malgré toutes ces difficultés, les entreprises font toujours confiance aux normes IAS/IFRS. Le nombre des pays adoptant le référentiel international est, de plus en plus croissant, ce qui explique l'importance de ce dernier en l'ère d'une économie mondialisée.

3- Les principaux organismes normalisateurs internationaux :

Nous pouvons citer les organismes suivants dont le rôle prépondérant revient, bien sûr, à l'IASB :

3-1) L'International Accounting Standards Board (IASB) :

Cet organisme connaît une évolution continue tant ce qui concerne sa structure que ses activités.

3-1-2) Structure et fonctionnement :

A partir du mois d'avril 2001, l'IASC devenu IASB, sera composé de cinq (05) principaux organes qui sont les suivants :

La fondation (I.A.S.C.F.), le conseil d'administration (I.A.S.B.), le groupe de réflexion (S.A.C.), le comité d'interprétation des normes (S.I.C.) et le comité technique (I.F.R.I.C.) qui ont pour mission d'établir, de publier, de vérifier et de faire accepter une norme comptable au plan international.

3-1-2-1) L'International Accounting Standards Committee Foundation (I.A.S.C.F) :

La fondation du comité international des normes comptables a été créée en février 2001 sous forme d'une association à but non lucratif. L'IASCF est l'entité mère de l'IASB, instance chargée de l'élaboration des normes comptables internationales. Son siège est à Londres.

L'IASCF est composée de 19⁸ membres appelés "*Trustees*" (Administrateurs) qui ont pour fonction d'assurer la direction de l'IASB ainsi que des entités qui lui sont associées, notamment, le SAC et l'IFRIC.

Les Trustees ont pour fonction :

- De désigner des membres de l'IASB, l'IFRIC et le SAC ;
- De revoir chaque année la stratégie de l'IASB et évaluer son efficacité ;
- D'approuver le budget de l'IASB et assurer son financement ;
- D'étudier les questions stratégiques générales qui concernent les normes comptables internationales ;
- De promouvoir l'IASB et son travail sans, toutefois, s'immiscer dans ses travaux techniques ;

⁸ : AVENEL J.D., *Comptabilité nationale et normalisation internationale*, Ed Ellipses, 2010, p. 119.

- De définir l'organisation et les procédures de fonctionnement de l'IASB, de l'IFRIC et du SAC ; et
- D'approuver les amendements à la constitution à l'issue d'un processus de revue auquel est associé le SAC.

3-1-2-2) Le Conseil d'administration ou l'I.A.S.B. (International Accounting Standards Board) :

Le conseil international des normes comptables est un comité exécutif. Siégeant à Londres, il est principalement chargé d'apporter ses compétences techniques pour établir des normes comptables et d'adopter les IFRS.

L'IASB est composé de 14 membres⁹. Ils sont nommés pour une période de cinq (05) ans renouvelable une (01) fois dont douze (12) membres travaillent à plein temps. Il est à noter que sur les quatorze (14) membres, dix (10) proviennent du Commonwealth (Etats-Unis) ce qui traduit la domination anglo-saxonne de l'institution.

Le conseil assure les tâches suivantes :

- La préparation, l'adoption et la modification des normes comptables internationales ;
- La publication des exposés-sondages sur les projets en cours ;
- Etablir et appliquer une procédure qui permet d'examiner, dans des délais raisonnables, les commentaires recueillis sur les exposés-sondages ;
- Former des comités de pilotage et des groupes de réflexion pour les sujets importants ;
- Consulter le SAC en ce qui concerne les projets importants, l'établissement de l'agenda de travail et l'ordre de priorités ; et
- Réaliser des études dans les pays développés et émergents afin de s'assurer de l'applicabilité des normes adoptées.

⁹ : AVENEL J.D. (2010), *op.cit.* p. 120.

3-1-2-3) International Financial Reporting Interpretations Committee (I.F.R.I.C.) :

Le comité international des interprétations de la comptabilité financière est un comité technique de travail créé en décembre 2001. Auparavant, il s'appelait *Standing Interpretation Committee* (SIC), qui veut dire, comité interprétatif de normalisation. Il se compose de douze (12) membres nommés par les *Trustees* et de deux (02) observateurs (O.I.C.V. et C.E.).

L'I.F.R.I.C. accomplit les tâches suivantes :

- La fourniture des commentaires, en temps utile, sur les questions de reporting financier, nouvellement identifiées, qui n'ont pas été traitées dans les IFRS, ainsi que sur les questions qui donnent lieu ou qui pourraient donner lieu à des interprétations non satisfaisantes ou contradictoires ;
- Il vise à promouvoir l'application rigoureuse et uniforme des IFRS ; et
- Il aide, également, l'IASB à assurer la convergence internationale des normes comptables en coopérant avec des groupes similaires patronnés par des normalisateurs comptables nationaux.

3-1-2-4) Standard Advisory Committee (S.A.C.) :

Le comité consultatif (SAC) est un groupe de réflexion. Il est composé de quarante (40) membres dont la constitution prévoit un minimum de trente (30) membres. Ces derniers sont nommés pour une durée de trois (03) ans renouvelable.

Le SAC a pour objectif de permettre à des organismes ou à des particuliers, qui s'intéressent à l'information financière internationale, de s'associer à son processus de normalisation.

Les tâches du SAC sont définies par la constitution de l'IASCF comme suit :

- Conseiller l'IASB sur son programme de travail et les travaux prioritaires ;
- Informer l'IASB des avis que les organisations et les particuliers ont adressés au SAC sur les principaux projets de normalisation ; et
- Conseiller, d'une manière générale, l'IASB et ses trustees.

Le SAC rend compte de ses travaux auprès de l'IASB au moins trois (03) fois par an, lors de réunions, en principe, ouvertes au public.

3-1-2-5) Le comité d'interprétation des normes (SIC) :

Le comité d'interprétation des normes ou *standards interpretation committee* (SIC) a été mis en place en 1997. Il se compose de douze (12) membres¹⁰ dont la mission est de répondre dans des meilleurs délais aux problèmes posés par certaines normes.

3-2) Les autres organismes internationaux de normalisation :

En plus de l'IASB, il y a d'autres organismes qui travaillent pour créer des normes comptables internationales. Parmi ces organismes, nous pouvons citer les suivants :

3-2-1) International Federation of Accountants (I.F.A.C.) :

Créée en 1977, l'IFAC est une organisation internationale de droit privé dont le siège est à New York. Elle émet des recommandations qui ne concernent pas l'entreprise et, donc, concernant l'audit, la comptabilité de gestion, la formation des personnels comptables et l'éthique professionnelle. Ces recommandations s'imposent aux membres des organisations professionnelles comptables adhérentes, qui sont au nombre d'environ de quatre vingt (80) pays.

3-2-2) L'Organisation Internationale des Commissions de Valeurs (O.I.C.V.) ou International Organisation of Securities Commissions (I.O.S.C.O.) :

L'O.I.C.V., créée en 1983, regroupe les principales autorités publiques des marchés financiers internationaux, représentant plus de quatre vingt (80) pays. En effet, pour que les normes IAS/IFRS, publiées par l'IASB, soient reconnues sur l'ensemble des places boursières, il doit y avoir un agrément unanime des membres de l'OICV.

¹⁰ : AVENEL J.D. (2010), *Op.cit.* p. 121.

3-2-3) L'Organisation pour la Coopération et le Développement Economique (O.C.D.E.) :

L'O.C.D.E., dont le siège se situe à Paris, comprend un groupe de travail sur les normes comptables dont l'objectif est de stimuler les activités menant à l'établissement des normes comptables dans les Etats membres.

L'O.C.D.E. a commencé à s'intéresser à la comptabilité internationale au début des années 1970. Elle a publié des directives pour les entreprises multinationales (*Guidelines for Multinational Enterprises*) en 1976 révisées en 1979.

Dans l'O.C.D.E., les questions d'actualité sont traitées par un comité sur les normes comptables mais la diffusion de ses travaux est relativement limitée. De même, l'O.C.D.E. est connue par ses travaux sur la fiscalité internationale.

La démarche de l'OCDE montrait ses limites et n'arrive pas à promouvoir la normalisation souhaitée. Ce constat d'échec a permis à l'IASB de supplanter cette organisation.

3-2-4) L'Organisation des Nations Unies (O.N.U.) :

L'O.N.U. possède un secrétariat spécialisé dans les questions de comptabilité internationale à Genève. Cette unité travaille sous l'autorité de la Conférence des Nations Unies pour le Commerce et le Développement (C.N.U.C.E.D.). Elle exerce deux activités principales : une assistance technique permanente et l'organisation d'une conférence annuelle sur des problèmes comptables d'actualité.

A la demande des pays en voie de développement ou d'Etats en transition vers l'économie de marché, l'unité de la CNUCED intervient directement ou sert d'intermédiaire pour une assistance en matière de réglementation, de création d'organisations professionnelles ou de formation.

Elle organise une conférence annuelle du groupe de travail intergouvernemental d'experts des normes internationales de comptabilité et de publication (*Intergovernmental Working Group of Experts on International Standards Accounting & Reporting* ou ISAR). Cette dernière crée des groupes de travail sur divers problèmes comptables et établit des rapports, qui seront présentés à la conférence annuelle et débattus par les représentants

de plus de cinquante pays. Ces travaux présentés permettent de fournir une base technique aux gouvernements, leur permettant de prendre des décisions en matière de comptabilité. Ils constituent, aussi, une bonne source d'informations pour la recherche en comptabilité internationale.

En 1985, le groupe de travail intergouvernemental d'experts des normes internationales de la comptabilité et la commission des sociétés transnationales du conseil économique et social de l'ONU ont diffusé un rapport portant sur les informations que les sociétés transnationales devraient, obligatoirement, publier. Mais, son apport reste toujours limité.

3-2-5) Financial Accounting Standards Board (F.A.S.B.) :

La Commission Européenne, compte tenu de la présence de la France, constitue une source importante de documentation dont s'inspirent les pays adoptant les principes français.

Le Conseil Financier des Normes Comptables (F.A.S.B.) est un organisme américain de normalisation comptable. Il a vu le jour en 1973. Le référentiel comptable américain est l'US GAAP (*United States Generally Accepted Accounting Principles*) initié par l'*American Institute of Certified Public Accountants (A.I.C.P.A.)*.

Le FASB élabore des normes américaines nommées *Statements on Financial Accounting Standards (S.F.A.S.)* suivi du numéro de la norme. Les normes américaines de présentation des états financiers ont pour objectif de présenter une image réaliste du potentiel économique actuel et futur d'une société tout en respectant le principe de la primauté de l'économique sur le juridique.

Compte tenu de l'étendu du marché financier américain et l'implantation des firmes transnationales dans le monde, le référentiel américain devient une référence au niveau international.

3-2-6) La Commission Européenne (C.E.) :

Comme pour la Commission Européenne, la Fédération Européenne des Experts Comptables constitue une source de documentation

C'est la Commission Européenne qui prend les décisions applicables dans tous les pays membres de la communauté. Les normes européennes sont contenues dans des directives, principalement, la quatrième et la septième.

La 4^{ème} directive, du 25 juillet 1978, traite des comptes individuels des sociétés de capitaux. Elle définit les règles qui doivent être suivies par plus de quatre millions de sociétés de capitaux dans l'élaboration de leurs comptes annuels. L'objectif de cette directive est de concrétiser la comparabilité et l'équivalence de l'information financière à publier par les sociétés de capitaux.

La 7^{ème} directive, du 13 juin 1983, traite des comptes consolidés, c'est-à-dire, des comptes de groupe.

La Commission Européenne préside le *Comité de Réglementation Comptable* (CRC) européen, organe à vocation politique et réglementaire. Le CRC européen associe les représentants de tous les pays et les Etats membres ; il rend des avis sur l'adoption des normes par l'Union et élabore un calendrier d'entrée en vigueur des normes dans les pays membres.

3-2-7) La Fédération Européenne des Experts Comptables (F.E.E.) :

La FEE dont le siège se situe à Bruxelles, est née de la fusion de l'*Union Européenne des Experts Comptables* et du *Groupe d'Etudes des Experts Comptables*.

La FEE remplit les tâches suivantes :

- Elle veille à l'amélioration et l'harmonisation des pratiques des experts comptables ;
- Elle représente la profession comptable européenne dans les instances internationales ; et
- Elle est, aussi, organe consultatif auprès des institutions européennes.

3-2-8) European Financial Reporting Advisory Group (E.F.R.A.G.) :

Le groupe européen de conseil sur les informations financières (E.F.R.A.G.) a été mis en place par les principaux acteurs de l'information financière (normalisateurs, préparateurs, profession comptable, utilisateurs) dans le cadre d'une initiative privée.

L'EFRAG constitue un comité de liaison entre la Commission Européenne et l'IASB. Il réunit des techniciens de la comptabilité qui doivent, d'abord, discuter avec l'IASB dans le processus d'élaboration des normes. Puis, dès que la version finale d'une norme est votée par l'IASB, l'EFRAG s'interroge sur son application au sein de l'Europe. Enfin, la commission habilite formellement la norme pour l'intégrer au droit européen.

3-2-9) European Securities Committee (E.S.C.) :

Le comité européen des valeurs (E.S.C.) est composé de représentants des Etats membres. Il conseille la communauté européenne sur l'ensemble de la réglementation des valeurs mobilières. Comme il se dote des fonctions de régulateur des marchés boursiers au niveau européen.

4- Les principales théories relatives à la normalisation comptable :

Parmi les principales théories traitant la question de normalisation comptable internationale, nous pouvons citer les deux suivantes :

La théorie de l'agence et la théorie néo-institutionnelle.

4-1) Le processus de normalisation et la théorie de l'agence :

La théorie d'agence représente un cadre d'analyse théorique pour l'étude des questions liées à la diffusion de l'information comptable et à son utilisation dans les mécanismes de gouvernance d'entreprise.

La théorie de l'agence¹¹ est l'un des courants de la nouvelle économie institutionnaliste, nouvelle théorie des organisations¹², qui se développe à partir des années

¹¹ : Cette théorie considère l'entreprise comme une forme organisationnelle cherchant à réduire les coûts d'agence.

¹² : Selon la théorie de l'agence, les organisations sont analysées en termes de conflit d'intérêt entre principaux et agents (Jensen et Meckling, 1976).

1940. Elle est formalisée par Jensen et Meckling (1976) qui mettent en évidence les relations d'agence¹³ liant actionnaires, créanciers et managers et les conflits¹⁴ qui en découlent. Elle introduit le concept d'asymétrie informationnelle entre agents et principaux qui engendrent des coûts d'agence¹⁵.

4-1-1) Les fondements de la théorie d'agence :

La théorie de l'agence cherche, d'une part, à comprendre la structure et le fonctionnement des organisations dans une perspective de réduction des coûts d'agence (théorie positive), d'autre part, elle cherche à proposer des contrats optimaux permettant de réduire le coût des conflits d'agence (théorie normative).

La théorie de l'agence est fondée sur deux postulats essentiels : les intérêts divergents des cocontractants et l'asymétrie d'information. Il y a conflits d'intérêts puisque chaque partie veut maximiser ses propres intérêts. L'asymétrie d'information entre agent et principal constitue le second postulat essentiel de la théorie de l'agence. L'agent (mandataire) dispose de plus d'informations que son mandant¹⁶.

La diffusion de l'information financière peut être considérée comme un moyen d'amoindrir cette asymétrie d'information, ce qui constitue, en fait, un outil de réduction des conflits d'agence.

4-1-2) La relation entre travaux de l'IASB et la théorie d'agence :

La comptabilité occupe un rôle prépondérant dans le cadre théorique de l'agence. La comptabilité permet, donc, aux apporteurs de capitaux de contrôler l'activité des dirigeants. Ces derniers peuvent, cependant, effectuer des choix comptables servant au mieux leurs propres intérêts.

La théorie d'agence cherche à réduire les conflits à travers la réduction de l'asymétrie informationnelle. Le même but de l'IASB qui cherche à atteindre à travers la réduction des options de traitement comptable des opérations. En effet, on limite les choix comptables opérés par les managers pour réduire les conflits d'intérêts.

¹³ : Jensen et Meckling (1976) définissent une relation d'agence comme « un contrat par lequel une ou plusieurs personnes (principal) engage une autre personne (agent) pour exécuter à son nom une tâche quelconque qui implique une délégation d'un certain pouvoir de décision à l'agent ».

¹⁴ : Entre actionnaire- dirigeant ou entre actionnaire-dirigeant et créancier qui sont dues à l'asymétrie informationnelle.

¹⁵ : Sont des coûts engagés par le principal pour contrôler les activités de l'agent.

¹⁶ : Le mandant est la personne qui, par un mandat, donne le pouvoir à une autre d'agir en son nom ou de la représenter.

La théorie de l'agence fournit un cadre théorique explicatif des pratiques de diffusion d'informations des entreprises, des actions de lobbying auprès des organismes de normalisation (Cf. infra), mais aussi, de la volonté des normalisateurs comptables d'imposer certaines normes.

4-1-3) Les relations d'agence entre l'IASB et ses mandants :

L'organisme normalisateur (IASB) a deux types de mandants avec lesquels, il entretient des relations d'agence : un mandant « privé », les trustees (administrateurs) de l'IASCF, et des mandants « publics ». L'IASB est, en effet, chargé par les trustees de l'IASCF, de produire des normes comptables internationales. Il existe donc une relation de type : agent-principal entre l'IASB (agent) et les trustees de l'IASCF (principal). Buthle et Mattli (2005) identifient quatre mandants publics de l'IASB : le FMI, la Banque Mondiale, l'IOSCO¹⁷ et l'Union Européenne.

4-1-4) Les limites de la théorie d'agence :

Malgré les apports pertinents de la théorie de l'agence, elle présente certaines limites. Nous pouvons citer ce qui suit :

- La théorie de l'agence refuse toute idée selon laquelle la firme reposerait sur un principe hiérarchique qui représente la base de toute firme capitaliste. Ceci conduit à un conflit entre la réalité et la théorie ;
- Les coûts d'agence ne peuvent être optimaux car ils sont destinés à être contestés par les parties prenantes lorsqu'elles prennent conscience qu'il existe des formes concurrentes supérieures ;
- La firme est réduite à des relations interindividuelles ce qui a conduit à une dilution complète de la notion même de la firme ; et
- La minimisation du coût d'agence peut être non applicable, soit parce que les cocontractants ne peuvent pas être informés, soit parce que ces parties ne cherchent pas même à s'informer en raison des coûts de l'information.

¹⁷ : International Organisation of Securities Commissions ou Organisation Internationale des Commissions de Valeurs (OICV) a été créée en 1983. Elle regroupe les principales autorités publiques des marchés financiers internationaux.

4-2) Le processus de normalisation et la théorie néo-institutionnelle :

Le terme « néo-institutionnelle » fait référence à la fois à une approche économique (la nouvelle économie institutionnelle) et à une approche sociologique connue sous l'intitulé de « théorie néo-institutionnelle ». Le néo-institutionnalisme apparaît dans les années 70, mais, ses origines remontent à la fin du XIX^{ème} siècle avec l'émergence du courant institutionnaliste.

La théorie néo-institutionnelle est souvent mobilisée pour expliquer le comportement ou l'évolution d'organismes ayant d'autres objectifs que la maximisation du profit. Elle envisage les interactions entre acteurs sous un angle plus large que la théorie de l'agence, qui se concentre sur les conflits entre agents et principaux. Selon la théorie de la nouvelle économie institutionnaliste, les organisations n'adoptent pas des structures dans le seul but d'en retirer des bénéfices, mais plutôt, pour répondre aux attentes externes à l'organisation.

4-2-1) Les fondements de la théorie néo-institutionnelle :

L'approche néo-institutionnelle s'est développée en théorie des organisations dans les années 1980. Le fondement de la théorie est que les organisations adoptent des structures en réponses aux attentes externes à l'organisation (Meyer et Rowan, 1977) plutôt que de réduire l'indétermination concernant la réalité. Les organisations peuvent chercher une rationalité applicable qui démontre leur légitimité vis-à-vis de la société prise dans son ensemble. Les organisations sont influencées par des pressions normatives placées sur elles. Ces pressions émanent de plusieurs sources : l'Etat, d'autres organisations régulatrices et les professions. La réponse à ces pressions induit un changement dans les structures des organisations, qui deviennent de ce fait isomorphes avec les attentes prescrites institutionnellement. En cela, l'adoption d'un référentiel comptable international peut servir de justification à des changements de structure interne.

4-2-2) Les apports de la théorie néo-institutionnelle à la comptabilité :

La théorie néo-institutionnelle relève du champ disciplinaire de la sociologie, mais, elle est mobilisée par des chercheurs en comptabilité depuis une vingtaine d'années.

L'approche néo-institutionnelle constitue ainsi un cadre théorique aux comportements d'adoption volontaire de normes comptables, privilégié par plusieurs chercheurs depuis les travaux de Mezas¹⁸(1990).

Selon Anne LE MANH-BENA (2009), les recherches néo-institutionnelles dans le champ comptable restent encore peu nombreuses. Pourtant, le néo-institutionnalisme semble constituer un cadre théorique intéressant pour l'analyse des choix comptables des entreprises et des mutations organisationnelles constatées au sein de la profession.

4-2-3) La théorie néo-institutionnelle et les organismes de normalisation comptable :

L'IASC cherche l'approbation de ses constituants en adaptant ses normes aux positions exprimées par les groupes de pressions. Les interactions entre les répondants et l'IASC sont consistantes avec l'hypothèse d'alignement sur les pressions de l'environnement. Ces résultats démontrent que l'IASC cherche à se légitimer auprès des entreprises, des organismes de réglementation boursière et des auditeurs afin d'assurer sa survie. Les auteurs valident, donc, la théorie institutionnelle comme cadre d'interprétation du comportement de l'IASC.

L'adoption de règles institutionnelles permet aux organisations d'accroître leur légitimité, leurs ressources, et de maintenir une certaine stabilité.

La sociologie néo-institutionnelle fournit un cadre séduisant à l'étude d'un organisme de normalisation pour deux raisons :

- D'une part, la quête de légitimité semble être un facteur essentiel des mutations structurelles des organismes de normalisation ; et
- D'autre part, l'analyse de ces mutations montre une tendance à l'homogénéisation.

¹⁸ : Cet auteur est l'un des premiers à mener une recherche s'inscrivant dans une perspective néo-institutionnelle, à partir d'un échantillon d'entreprises privées.

Le concept d'isomorphisme est au centre de la théorie néo-institutionnelle. Ainsi, la création de l'IASC, puis de l'IASB, constitue un exemple pertinent des mécanismes mimétiques qui s'exercent au sein du champ institutionnel de la normalisation comptable. En 2001, l'IASC adopte une nouvelle structure qui est plus proche de son homologue américain, le FASB. Un *Board* est ainsi créé sur le modèle du FASB, chargé des activités opérationnelles, soit la production et la mise en œuvre de normes. Cette mutation structurelle relève d'un isomorphisme mimétique.

Au-delà de la transformation de l'IASC en 2001, le processus de convergence, dans lequel sont engagés les deux organismes de normalisation depuis 2002, est générateur de comportements mimétiques dans l'activité opérationnelle des deux acteurs.

L'isomorphisme coercitif se manifeste lorsqu'une réglementation influe sur les actions et les structures de l'organisme de normalisation. L'adoption du référentiel IFRS par l'UE oblige, ainsi, les organismes de normalisation des Etats membres à accepter ce référentiel et les incite à s'engager dans un processus de convergence à l'instar de plusieurs avis émis par le CNC depuis 2001 (Anne LE MANH BENA, 2009).

Enfin, un phénomène de « dépendance du sentier »¹⁹ ou isomorphisme historique peut être constaté dans le processus d'évolution de certains dispositifs de normalisation. Colasse et Pochet (2008) mettent en évidence ce mécanisme dans leur analyse du nouveau CNC français. Djelic et Quack (2007) montrent qu'un sentier de normalisation comptable internationale s'est affirmé depuis le début des années 2000 et pousse les dispositifs nationaux à évoluer.

Dans le but de faire reconnaître l'organisme normalisateur et de cerner toute notion relative à la normalisation comptable ainsi qu'à l'information financière, cette section a été consacrée pour analyser ces différents aspects.

¹⁹ : Il se réfère à l'idée que des événements qui se sont produits à un moment donné impactent des événements qui surviennent plus tard.

Section II : Le référentiel international IAS/IFRS comme référentiel unique

Les besoins des investisseurs, en matière de comptabilité et d'informations financières, font obligation d'adopter un seul référentiel : c'est celui de l'IASB.

Le référentiel international IAS/IFRS comprend des normes internationales (IAS et IFRS) et leurs interprétations existantes ainsi que les modifications ultérieures ou les nouvelles normes et interprétations publiées ou adoptées par l'IASB.

1- Définition et objectif du cadre conceptuel (Conceptual framework) :

Avant de définir le cadre conceptuel, il nous paraît utile de donner un aperçu de l'institution qui a élaboré ce cadre.

1-1) L'historique de l'IASB :

L'IASB est un organisme international privé créé en 1973 sur la base d'une charte signée à Londres entre les représentants des instituts d'experts-comptables des neuf (09) pays²⁰. Il regroupait, en 2001, plus de 150 membres provenant de plus de cent (100) pays.

Cet organisme a connu des évolutions importantes au fil de temps :

1973 : La création de l'IASC à Londres, à l'initiative du britannique Sir Henry Benson qui en devient son premier président élu.

1975 : La publication des deux premières normes, l'une concerne la publication des méthodes comptables (IAS 1), l'autre portant sur la valorisation et la présentation des stocks selon la méthode du coût historique (IAS 2).

1982 : L'IASC est reconnu par l'International Federation of Accountants (IFAC) comme le normalisateur comptable international. Ainsi, le conseil de l'IASC est élargi pour comprendre 17 membres, ce qui inclut 13 pays membres nommés par le conseil de l'IFAC et de quatre représentants d'organisations qui ont un intérêt dans la présentation de l'information financière.

²⁰ : Ces pays sont : Allemagne, Australie, Canada, Etats-Unis, France, Japon, Mexique, Pays-Bas et le Royaume-Uni.

- 1989** : L'IASC publie son cadre conceptuel pour la préparation et la présentation des états financiers. Ainsi, la Fédération des Experts Comptables Européens (FEE) appuie l'harmonisation internationale et une participation européenne accrue dans l'IASC.
- 1990** : La Commission Européenne occupe un siège d'observateur au sein du conseil de l'IASC.
- 1994** : La création du Comité Consultatif de Normalisation de l'IASC « Advisory Council » à qui sont confiées les responsabilités de surveillance et des finances.
- 1995** : L'Organisation Internationale des Commissions de Valeurs mobilières (OICV) s'engage, sous certaines conditions, à recommander aux régulateurs nationaux d'accepter des états financiers présentés selon les normes comptables internationales, publiées par l'IASC, pour les émissions sur les marchés financiers.
- 1996** : La Securities and Exchange Commission (SEC) des Etats-Unis annonce son soutien. L'objectif de l'IASC est d'élaborer des Normes comptables pouvant servir à la préparation d'états financiers dressés aux fins d'émissions sur les marchés internationaux.
- 1997** : La création du Standing Interpretations Committee (SIC) compte 12 membres votants. Il a pour mission de rédiger des interprétations des IAS à soumettre pour l'approbation finale de l'IASC. Aussi, la constitution du Strategy Working Party (SWP). Il est chargé de formuler des recommandations au sujet de la structure et du fonctionnement futurs de l'IASC.
- 1998** : Le nombre de membres de l'IFAC/IASC atteint 140 organismes comptables dans 101 pays. L'IASC fait l'approbation d'IAS 39.
- 1999** : La Commission Européenne souligne que les IAS sont compatibles avec les directives de l'Union. Alors, elle prévoit un plan d'action favorisant l'application des normes internationales en 2005.

Le conseil de l'IASC approuve à l'unanimité la restructuration d'un conseil formé de 14 membres dont 12 à temps plein relevant d'un conseil d'administration (trustees) indépendant.

2000 : Validation des normes IAS par l'OICV. Ainsi, cette dernière recommande à ses membres de permettre aux émetteurs multinationaux d'appliquer les normes publiées par l'IASC pour les émissions et les cotations effectuées sur les marchés internationaux.

La constitution d'un comité de nomination spécial, présidé par Arthur Levitt (président de la SEC). Son rôle est la nomination des administrateurs qui superviseront la nouvelle structure de l'IASC.

Les organismes membres de l'IASC approuvent la restructuration de celui-ci et sa nouvelle constitution.

2001 : Nouvelle organisation : l'IASC devient IASB et les IAS²¹ deviennent IFRS²² en avril 2001. Le but de cette réforme est d'attribuer à l'IASC un véritable statut de *normalisateur international*, alors qu'il était un harmonisateur innovateur.

2002 : Le comité d'interprétation (SIC) devient l'International Financial Reporting Interpretations Committee (IFRIC)²³, dont le mandat consiste, en plus d'interpréter les IAS et les IFRS existantes, à fournir des lignes directrices en temps propice sur des questions qui ne sont pas traitées dans les IAS ou les IFRS.

La publication, au Journal Officiel de la Communauté Européenne du 11 septembre 2002, du règlement CE n° 1606/2002 dit « I.F.R.S. 2005 ». Les sociétés cotées sur un marché réglementé de l'Union Européenne et publiant des comptes consolidés devront respecter les normes internationales IAS/IFRS.

Le 18 septembre 2002 puis le 29 octobre 2002, l'IASB et le FASB américain s'engagent à faire converger leurs normes et à coordonner leurs programmes techniques.

2003 : Le 16 juillet 2003, l'ARC²⁴ a adopté l'ensemble des normes IAS en leur donnant une validité juridique européenne.

²¹ : International Accounting Standards ou normes comptables internationales.

²² : International Financial Reporting Standards ou normes comptables de l'information financière.

²³ : Comité d'interprétation des normes internationales d'information financière.

²⁴ : Accounting Regulatory Committee ou comité de réglementation comptable. L'ARC est composé des représentants des Etats membres. L'ARC est chargé de voter les règlements d'adoption ou de refus proposés par la Commission Européenne.

La publication de la première version finale d'une IFRS et le premier bulletin d'interprétation de l'IFRIC. Aussi, 14 normes IAS ont fait l'objet de révisions importantes.

2004 : La publication des IFRS, de l'IFRS 2 à l'IFRS 6, et des IFRIC (interprétations des IFRS), de l'IFRIC 1 à l'IFRIC 5.

2005 : Début d'application des IFRS dans l'Union Européenne. La Commission Européenne élimine l'exclusion relative à la disposition de l'option de la juste valeur d'IAS 39. Aussi, la publication d'IFRS 7 et des IFRIC 6 et 7 avec le retrait de l'IFRIC 3.

2006 : L'IASB et le FASB²⁵ américain réaffirment leur engagement visant à améliorer la cohérence, la comparabilité et l'efficacité des marchés mondiaux, en développant des normes comptables communes de haute qualité. De plus, l'IASB a préparé un exposé-sondage portant sur une norme internationale d'information financière pour les Petites et Moyennes Entreprises (PME).

La publication d'IFRS 8 et des IFRIC de 8 à 12.

2007 : Le nombre des membres de l'IFRIC passe de 12 à 14 membres.

La publication des révisions apportées à l'IAS 1 et à l'IAS 23 ainsi que la publication des IFRIC 13 et 14.

2008 : Des amendements ont été apportés et publiés par rapport aux IFRS 1, IFRS 2, IFRS 3, IFRS 7, IAS 1, IAS 27, IAS 32 et IAS 39.

Il y a, aussi, la publication des IFRIC 16 et 17.

2009 : La nouvelle constitution de l'IASCF²⁶ de février 2009 prévoit la constitution d'un Monitoring Board chargé, entre autres, d'approuver les nominations proposées par le comité de nomination. Le nombre des membres de l'IASB passe de 14 à 16 membres.

La publication des amendements aux IFRS 1, IFRS 2, IAS 24, IAS 32 et IFRIC 14.

²⁵ : Financial Accounting Standards Board ou Conseil financier des normes comptables, est un organisme de normalisation comptable américain.

²⁶ : International Accounting Standards Committee Foundation ou La fondation du comité international des normes comptables a été créée en février 2001, organisme privé indépendant d'intérêt mondial et à but non lucratif. L'IASCF est l'entité mère de l'IASB, instance chargée de l'élaboration des normes comptables internationales.

La publication de la première phase de la norme IFRS 9 portant sur la classification et l'évaluation des instruments financiers. Cette norme vient, donc, pour remplacer la norme IAS 39. La publication des IFRIC 18 et 19 a eu lieu en cette année.

2010 : La publication des amendements relatifs à l'IFRS 1.

L'apparition de nouvelles appellations, à savoir : IFRS Foundation, auparavant appelée, IASC Foundation ; IFRS Interpretation Committee qui remplace l'appellation International Financial Reporting Interpretation Committee et l'IFRS Advisory Council a remplacé le SAC. Par contre, l'appellation IFRIC a été conservée.

La révision de la constitution en 2010 a abouti à de nouvelles appellations : l'IASCF devrait désormais s'appeler l'*IFRS Fondation* ; l'IFRIC et le SAC devraient respectivement devenir l'*IFRS Interpretations Committee* et l'*IFRS Advisory Council*.

L'IASB trace dans sa mission certains objectifs que nous résumons dans les points suivants :

- Formuler et publier, dans l'intérêt général, des normes comptables pour la présentation des états financiers et promouvoir leur acceptation et leur application dans le monde ;
- Travailler, de façon générale, à l'amélioration et à l'harmonisation des réglementations, des normes comptables et des procédures relatives à la présentation des états financiers ; et
- Publier des interprétations qui sont développées par l'International Financial Reporting Interpretations Committee (I.F.R.I.C.) ;

Les différentes structures de l'organisme de normalisation comptable internationale « IASB » ainsi que leurs tâches apparaissent bien, selon la constitution de l'IASCF de février 2009, dans le schéma joint en annexe (voir annexe n° 1).

1-2) Définition du cadre conceptuel de l'IASB :

Le cadre conceptuel est un système cohérent de principes fondamentaux liés entre eux et d'objectifs bien déterminés. Autrement dit, le cadre conceptuel donne une liste de principes comptables à respecter et fixe les objectifs à atteindre par les états financiers. Ce système constitue une base permettant une représentation utile de la situation financière et de performance de l'entreprise.

Le cadre conceptuel du référentiel international IAS/IFRS a été approuvé et publié, initialement, par l'IASC en juillet 1989, puis adopté en avril 2001 par l'IASB.

1-3) Champ d'application du cadre conceptuel :

Le cadre conceptuel de l'IASB représente la source des normes comptables internationales, en effet, il permet de :

- Donner des définitions des différents éléments à partir desquels les états financiers sont construits ;
- Fixer des règles d'évaluation et de comptabilisation ;
- Traiter le concept de capital²⁷ et de maintien du capital²⁸ ;
- Introduire les concepts qui sont à la base de la préparation et de la présentation des états financiers : conventions, principes comptables à respecter et caractéristiques qualitatives de l'information financière ; et
- Préciser les objectifs des états financiers ainsi que leurs destinataires.

²⁷ : Il existe deux conceptions : financière et physique. La conception financière définit le capital comme étant l'*actif net* ou *les capitaux propres* de l'entreprise. L'actif net s'obtient en déduisant du total de l'actif du bilan de l'entreprise, l'ensemble des dettes exigibles. La conception physique le définit par la capacité productive ou bien la capacité opérationnelle de l'entreprise. Cette capacité peut être mesurée par le nombre d'unités produites par l'entreprise dans un temps précis.

²⁸ : Le concept du maintien du capital s'intéresse à la façon dont une entreprise définit le capital qu'elle cherche à maintenir. Il fournit le lien entre les concepts de capital et de résultat parce qu'il fournit le point de référence pour l'évaluation du résultat.

Ainsi, le cadre conceptuel ne donne pas de modèle, mais, il précise tout ce qu'il faut pour le construire. Exemple : le cadre conceptuel ne donne pas de modèle du compte de résultat, mais, il précise tous les éléments qu'il doit comprendre.

1-4) Objectif du cadre conceptuel :

A travers des principes qu'il contient, le cadre conceptuel a pour objectif :

- D'aider l'IASB à développer les futures normes comptables internationales et à réviser celles qui existent ;
- D'aider les préparateurs des états financiers à appliquer les normes IAS/IFRS et à traiter de sujets qui doivent, encore, faire l'objet d'une norme ;
- D'aider les auditeurs à se faire une opinion sur la conformité des états financiers avec les normes comptables internationales ; et
- D'aider les utilisateurs à interpréter l'information contenue dans les états financiers préparés en conformité des normes comptables internationales.

2- Présentation des états financiers :

Lorsqu'un agent économique possède un surplus de revenu, il cherche à l'investir. Pour faire un bon investissement, il utilise les informations publiées par les différentes entreprises. Ces informations sont présentées dans des documents comptables appelés *états financiers*.

2-1) Définition et objectif :

Les états financiers sont un ensemble de documents comptables. Ils constituent le principal mécanisme de communication de l'information financière. Ils sont objet de la norme IAS 1 « *Présentation des états financiers* ».

Pour le cadre conceptuel de l'IASB, les objectifs qu'il souhaite atteindre à travers les états financiers sont les suivants :

- Fournir des informations sur la situation financière de l'entreprise qui permettent d'évaluer sa capacité à générer de la trésorerie²⁹ et des équivalents de trésorerie³⁰. Ces informations sont représentées dans le bilan ;
- Renseigner les utilisateurs sur la performance de l'entreprise et de son efficacité qui sont présentées dans le compte de résultat. Ces informations permettent d'évaluer les changements potentiels de ressources économiques qu'elle soit susceptible de contrôler dans l'avenir ; et
- Renseigner sur la variation de la situation financière de l'entité et sur sa capacité à générer des liquidités. Ces informations sont représentées dans le tableau de flux de trésorerie. Elles permettent d'apprécier les activités d'investissements, de financements et opérationnelles de l'entreprise au cours de l'exercice comptable³¹.

2-2) Principes et conventions comptables :

Les états financiers doivent obéir, dans leur élaboration, à certains principes qui sont les suivantes :

2-2-1) Principes comptables :

Les principes comptables du cadre conceptuel comprennent des hypothèses de base pour la préparation des états financiers, des caractéristiques qualitatives de l'information financière et des contraintes à respecter pour que l'information soit pertinente et fiable.

²⁹ : La trésorerie est constituée par l'argent disponible en caisse ou en banque. On peut la calculer en totalisant le solde de la caisse et des comptes banques et chèques postaux.

³⁰ : Les équivalents de trésorerie sont des placements à court terme, très liquides, qui sont facilement convertibles en un montant connu de trésorerie et qui sont soumis à un risque négligeable de changement de valeur.

³¹ : est une période d'une durée d'un an (correspondant en général à l'année civile), débutant par l'ouverture (1^{er} janvier) et se terminant par la clôture (31 décembre).

2-2-1-1) Hypothèses de base de la préparation des états financiers :

Pour la préparation des états financiers, on doit prendre en considération deux (02) principales hypothèses :

La comptabilité d'engagement et la continuité d'exploitation de l'entreprise.

- La comptabilité d'engagement (accrual basis) :

Cette hypothèse prévoit que les effets des transactions³² et autres événements³³ sont comptabilisés quand ces transactions ou ces événements se produisent, c'est-à-dire, à leur date de naissance peu importe la date de règlement et, donc, le transfert de la trésorerie ou de son équivalent. Ils sont enregistrés dans les livres comptables et présentés dans les états financiers des exercices auxquels ils se rattachent, même s'ils sont réglés lors d'un exercice social ultérieur. De même, nous comptabilisons les produits et les charges dès qu'ils ont lieu, c'est-à-dire, dans le même exercice de naissance.

- La continuité d'exploitation (going concern) :

Les états financiers sont préparés selon l'hypothèse que l'entreprise continue, normalement, ses activités. Donc, elle n'a ni intention, ni nécessité de mettre fin à ses activités, et encore moins, de réduire de façon importante la taille de ses activités.

Toutes les incertitudes relatives à la continuité d'exploitation de l'entité doivent être indiquées dans un document comptable qui est « l'annexe ». Devant cette situation, les états financiers ne sont pas établis selon l'hypothèse de continuité d'exploitation. Alors, l'entité doit indiquer ce fait et les raisons pour lesquelles cette base n'est pas retenue et elle doit indiquer la base alternative sur laquelle sont établis ses états financiers.

L'entreprise qui est en situation d'arrêt ou de discontinuité d'exploitation n'est pas obligée de cesser son activité, mais, elle doit déclarer sa situation financière tout en proposant des solutions pour éviter de tomber dans des problèmes.

³² : Contrat écrit ou verbal entre deux parties. Dans ce cas, il y a entente entre les parties.

³³ : Contrat de fait sans la volonté des parties.

2-2-1-2) Les caractéristiques qualitatives de l'information financière :

Les caractéristiques qualitatives sont des qualifications de l'information présentée dans les états financiers. Ces qualifications sont au nombre de quatre (04) et qui sont :

L'intelligibilité, la pertinence, la fiabilité et la comparabilité.

- L'intelligibilité (Understandability) :

L'intelligibilité est la qualité de l'information qui permet aux utilisateurs de comprendre sa signification facilement.

L'intelligibilité signifie que l'information fournie dans les états financiers doit être compréhensible immédiatement et avec diligence par les utilisateurs. Ces derniers sont supposés avoir une connaissance raisonnable dans le domaine des affaires, des activités économiques et de la comptabilité et ils détiennent, aussi, de la volonté d'étudier l'information de façon raisonnablement diligente. Autrement dit, ils procèdent à une analyse personnelle dans un temps relativement bref pour que l'information reste pertinente pour la prise de décision.

Lorsque l'information traite d'opérations complexes qui sont importantes pour la prise de décision, par exemple, opérations sur instruments financiers composés (les subprimes), cette information ne doit pas être exclue des états financiers du fait de sa difficulté de compréhension par les utilisateurs. L'intelligibilité s'entend comme une explication destinée à des utilisateurs plus spécialistes.

- La pertinence (relevance) :

L'information financière est pertinente lorsqu'elle influence les décisions économiques des utilisateurs des états financiers. L'information fournie, dans ce cas, aide les utilisateurs à évaluer les événements passés, présents et futurs ou en confirmant ou corrigeant leurs évaluations antérieures. En effet, une information pertinente doit avoir *une valeur rétrospective* ou de *confirmation*, c'est-à-dire, que l'information peut être utilisée pour comprendre ou corriger des résultats, des événements et des prédictions antérieures, et *une valeur prédictive*, c'est-à-dire, qui aidera les utilisateurs à prévoir les résultats et les événements futurs.

La pertinence de l'information dépend de sa *nature* et de son *importance relative*. Ainsi, l'information sur un secteur d'activité (nature) peut fournir des indications sur les risques et les opportunités.

L'information est pertinente par son importance relative (significative) si son omission ou son inexactitude peut influencer les décisions économiques que les utilisateurs prennent sur la base des états financiers.

- La fiabilité (reliability) :

L'information est fiable quand elle est exempte d'erreurs et de biais significatifs et, donc, les utilisateurs peuvent lui faire confiance pour présenter une image fidèle de la situation réelle de l'entreprise.

Pour que l'information soit fiable, l'IASB préconise qu'elle doit remplir certains critères qui sont au nombre de six (06) :

L'image fidèle, la prééminence de la substance sur la forme, la neutralité, la prudence, l'exhaustivité et la non compensation.

*** L'image fidèle (fair view) :**

L'image fidèle signifie que les transactions et les autres événements ne sont pas exposés aux risques d'erreurs inhérents à leur identification, à leur évaluation ou à leur conception.

*** La prééminence de la substance sur la forme (substance over form) :**

Pour donner une image fidèle des transactions et autres événements, il est nécessaire qu'ils soient comptabilisés et présentés conformément à leur réalité économique et non pas seulement selon leur forme juridique. La substance n'est pas toujours en cohérence avec l'aspect juridique.

*** La neutralité (neutrality) :**

Pour être fiable, l'information contenue dans les états financiers doit être neutre, c'est-à-dire, sans parti pris. Les états financiers ne sont pas neutres si, par la sélection ou la présentation de l'information, ils influencent les prises de décisions ou le jugement afin d'obtenir un résultat ou une issue prédéterminée. Autrement dit, si les préparateurs font fausser l'information lorsqu'ils présentent les états financiers pour atteindre un objectif prédéterminé, cette information, dans ce cas, n'est pas neutre.

*** La prudence (prudence) :**

La prudence est une caractéristique concernant l'évaluation de tout ce qui est enregistré dans les états financiers.

La prudence est la prise en compte d'un certain degré de précaution dans l'exercice des jugements nécessaires pour préparer les estimations dans des conditions d'incertitudes. Autrement dit, les états financiers sont établis sur la base d'appréciations prudentes pour éviter le risque de transfert sur les exercices ultérieurs. En effet, on évite que les actifs ou les produits soient surévalués et que les passifs et les charges soient sous-évalués. Aussi, on évite de créer des réserves occultes pour la sous-évaluation des actifs et de provisions excessives pour le passif.

Toutefois, il ne faut pas exagérer dans la prudence, sinon, on perdra la neutralité de l'information.

*** L'exhaustivité (Exhaustiveness) :**

Pour que les états financiers soient fiables, l'information y présentée doit être exhaustive. Dans ce cas, on doit prendre en considération l'*importance relative* et le *coût* des transactions ou autres événements. On essaye de respecter les deux concepts parce que trop d'informations génèrent un coût élevé.

L'information, ici, doit être complète, c'est-à-dire, qu'elle comprend tous les détails qui peuvent influencer les décisions des utilisateurs. Une omission peut rendre l'information fausse ou trompeuse et en conséquence, non fiable et insuffisamment pertinente.

*** La non compensation (non-clearing) :**

La non compensation veut dire que les différents éléments des états financiers (bilan et compte de résultat) ne représentent pas un résultat d'une différence calculée entre un élément d'actif et l'autre du passif ou entre un élément de produits et l'autre de charges. La compensation est interdite souvent, à l'exception des cas suivants :

- Si elle est prévue dans le contrat ;
- La nature des deux opérations de compensation sont liées ; et
- Pas de norme ou loi qui interdisent la compensation.

- La comparabilité (comparability) :

Une information comparable permet aux utilisateurs des états financiers d'identifier les points de convergences et ceux de divergences entre deux ensembles de phénomènes économiques.

Les utilisateurs peuvent comparer les états financiers d'une entreprise dans le temps³⁴ et dans l'espace³⁵. En effet, cet état de fait permet d'évaluer et d'identifier les tendances de la situation financière des entreprises ainsi que de leur performance.

La caractéristique de comparabilité exige que les utilisateurs soient informés des méthodes comptables utilisées dans la préparation des états financiers et de tout changement ultérieur apporté à ces méthodes ainsi que les effets de ces changements.

La comparabilité exige le respect du *principe de permanence des méthodes* (cf. infra) mais, ça ne veut jamais dire qu'il n'y aurait pas d'améliorations au niveau des méthodes comptables utilisées.

³⁴ : La comparaison dans le temps veut dire une comparaison entre deux exercices d'une même entreprise.

³⁵ : La comparaison dans l'espace signifie une comparaison entre différentes entreprises de même secteur d'activité et même exercice comptable.

2-2-1-3) Appréciation de la pertinence et la fiabilité de l'information financière :

Selon le référentiel international IAS/IFRS, pour que l'information soit pertinente et fiable, on doit prendre en compte quatre (04) éléments très importants lors de la publication de l'information financière. Selon l'IASB, ces éléments sont les suivants :

- La célérité (Celerity) :

La célérité veut dire la rapidité dans la remontée et la diffusion de l'information financière dans un groupe. Alors, la rapidité dans l'exécution des transactions implique une garantie de la qualité de l'information.

L'information perd sa pertinence si elle était fournie avec un retard. Les utilisateurs ne profiteront pas, donc, de cette information pour prendre une bonne décision ou d'opter pour un choix lorsqu'il se présente comme en matière d'investissement en portefeuille, par exemple.

L'objectif de cette rapidité dans la transmission de l'information est, bien évidemment, l'orientation des décisions vers les meilleurs choix et dans les bons moments.

- le rapport coût/ avantage :

Le rapport coût-avantage devrait présenter un intérêt sensible. Il ne faut pas rechercher un avantage qui reviendrait plus cher que le coût.

- L'équilibre entre les caractéristiques qualitatives :

Le cadre conceptuel de l'IASB préconise de faire un équilibre entre les différentes caractéristiques qualitatives dans la présentation des états financiers. L'objectif à atteindre est la présentation d'une information financière pertinente et utile pour les utilisateurs.

- La présentation fidèle (Faithful presentation) :

Pour que l'information financière soit fidèle, il faut qu'elle soit d'une grande qualité et de faire l'objet d'une bonne présentation. L'application des dispositions normatives comptables ainsi que la présentation de l'information, dans les états financiers, en milliers ou en millions, par exemple, rend ces derniers plus compréhensibles.

2-2-2) Conventions comptables :

Le référentiel international prévoit des conventions comptables qui sont au nombre de douze. Ces dernières sont adoptées par le SCF algérien :

- Périodicité :

L'exercice comptable³⁶ dure douze (12) mois couvrant l'année civile dans la plupart des cas, c'est-à-dire, du premier janvier au 31 Décembre. Pour les entreprises saisonnières, l'exercice peut commencer à une date autre que le premier janvier.

Dans les cas exceptionnels où l'exercice est inférieur ou supérieur à 12 mois, et notamment, en cas de création ou de cessation de l'activité au cours de l'année ou en cas de modification de la date de clôture, la durée retenue doit être précisée et justifiée en annexe³⁷.

Exceptionnellement, les entreprises débutant leurs activités après le premier janvier, l'exercice se limite à la période restante.

- L'indépendance des exercices :

Le résultat de chaque exercice est indépendant de celui qui le précède et de celui qui le suit. Ainsi, pour la détermination du résultat d'un exercice, on doit y attribuer ses propres charges et ses propres produits, en excluant tout autre événement antérieur.

- Convention de l'entité :

L'entreprise est considérée comme étant une entité comptable autonome et distincte de ses propriétaires. Ces derniers ne doivent pas utiliser les moyens de l'entreprise pour leurs propres besoins.

Les états financiers de l'entité ne doivent prendre en considération que les transactions concernant l'entreprise.

- Convention de l'unité monétaire :

La mondialisation des échanges a suscité l'obligation du choix d'une unité de mesure unique pour enregistrer les différentes transactions. Alors, seules les transactions et événements susceptibles d'être quantifiés monétairement sont comptabilisés dans les états

³⁶ : L'exercice comptable est une période d'une durée d'un an (correspondant en général à l'année civile), débutant par l'ouverture (1^{er} janvier) et se terminant par la clôture (31 décembre), au terme de laquelle l'entreprise doit procéder à la clôture de ses livres de comptes et à l'établissement de ses états financiers ou comptes annuels (bilan, compte de résultat, annexe), ainsi qu'au calcul de ses performances

³⁷ : Il constitue l'un des états financiers, il comporte des informations, des explications ou des commentaires d'importances significatives pour les utilisateurs de l'information financière.

financiers. Toute autre information non quantifiable pouvant avoir une incidence financière doit être mentionnée dans l'annexe.

- Principe d'importance relative :

Les états financiers doivent comprendre toutes les informations significatives, c'est-à-dire, toute information pouvant avoir une influence sur le jugement que les utilisateurs de l'information peuvent porter sur l'entité. Ainsi, les montants non significatifs peuvent être regroupés avec des montants correspondant à des éléments de nature ou de fonction similaires.

- Principe de prudence :

Voir la définition à la page 39.

- Principe de permanence des méthodes :

La permanence dans l'application des règles et procédures relatives à l'évaluation des éléments et à la présentation des informations est nécessaire et qui répond à l'objectif de la cohérence et la comparabilité. Autrement dit, les différentes règles et procédures doivent être appliquées au cours des exercices successifs et toute exception à ce principe doit être justifiée et mentionnée dans l'annexe.

- Convention du coût historique :

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

Cependant, des actifs et passifs particuliers tels que certains instruments financiers sont valorisés à leur juste valeur.

- Intangibilité du bilan d'ouverture :

Pour des raisons de traçabilité, le bilan d'ouverture d'un exercice doit correspondre au bilan de clôture de l'exercice précédent.

- Prééminence de la réalité économique sur l'apparence juridique :

Voir la définition à la page 38.

- **La non-compensation :**

Voir la définition à la page 40.

- **L'image fidèle :**

Les états financiers doivent donner une image fidèle de la situation financière de l'entité. Donc, ils reprennent la santé de l'entreprise en son vrai état (Voir la définition à la page 38).

2-3) Les composantes des états financiers :

D'après la norme IAS 1, les états financiers sont composés de quatre (04) documents principaux auxquels on doit ajouter une annexe. Ces documents sont les suivants :

2-3-1) Le bilan (Balance sheet) :

Le bilan est un état financier qui fournit des informations relatives à la situation financière de l'entreprise. Il comprend deux (02) groupes de comptes qui sont :

L'actif et le passif.

- **L'Actif :** selon le cadre conceptuel de l'IASB :

*«Un actif est une ressource contrôlée par l'entreprise du fait d'événements passés et dont des avantages économiques futurs sont attendus par l'entreprise...L'avantage économique futur représentatif d'un actif est le potentiel qu'a cet actif de contribuer, directement ou indirectement, à des flux de trésorerie et d'équivalents de trésorerie au bénéfice de l'entreprise».*³⁸

- **Le Passif :** selon le cadre conceptuel de l'IASB :

*« Un passif est une obligation actuelle de l'entreprise résultant d'événements passés et dont l'extinction devrait se traduire pour l'entreprise par une sortie de ressources représentatives d'avantages économiques ».*³⁹

³⁸ : Maillet C. et Le MANH-BENA A., *Les normes comptables internationales IAS/IFRS*, FOUCHER, 2005, p. 33.

³⁹ : *Idem.*

Dans l'élaboration du bilan une classification des éléments en *éléments courants* et *éléments non courants* doit apparaître. Ces derniers représentent des éléments qui vont durer dans l'entreprise pour plus d'une année. Quant aux premiers, sont des éléments qui vont disparaître avec l'expiration du cycle d'exploitation⁴⁰ de l'entreprise. Un modèle du bilan algérien est joint en annexe (voir annexe n° 2 et 2 Bis).

2-3-2) Le compte de résultat (Income statement) :

Le compte de résultat est un document comptable présentant la performance de l'entreprise. Il représente un état récapitulatif des charges et des produits réalisés par l'entreprise au cours d'un exercice donné.

Le compte de résultat permet d'obtenir le résultat d'exercice de l'entreprise en cascade par la différence entre les produits et les charges. Il se compose, donc, de deux (02) grandes rubriques qui sont les suivantes :

- **Les produits** : selon le cadre conceptuel de l'IASB :

*«Les produits sont des accroissements d'avantages économiques au cours de l'exercice sous forme d'entrées ou d'accroissements d'actifs, ou de diminutions de passifs qui ont pour résultat l'augmentation des capitaux propres autres que les augmentations provenant des apports des participants aux capitaux propres... La définition des produits inclut à la fois les produits des activités ordinaires et les profits. Les produits des activités ordinaires résultent des activités ordinaires d'une entreprise et portent différents noms tels que ventes, honoraires, intérêts, dividendes, redevances et loyers...».*⁴¹

- **Les charges** : le cadre conceptuel de l'IASB définit les charges comme :

«Des diminutions d'avantages économiques au cours de l'exercice sous forme de sorties ou de diminutions d'actifs, ou de survenance de passifs qui ont pour résultat de diminuer les capitaux propres autrement que par des distributions aux participants aux capitaux propres...La définition des charges comprend les pertes aussi bien que

⁴⁰ : Il correspond à l'ensemble des opérations courantes liées à l'activité de l'entreprise constitué par la séquence des opérations comprises entre l'achat et la vente de marchandise ou de matière première après transformation et qui ne dépasse pas une (01) année.

⁴¹ : Maillet C. et Le MANH-BENA A., *Op.cit.*, p.37.

*les charges qui résultent des activités ordinaires de l'entreprise. Les charges qui surviennent au cours des activités ordinaires de l'entreprise comprennent, par exemple, le coût des ventes, les salaires et les amortissements... Les pertes incluent, par exemple, celles qui résultent de catastrophes naturelles telles que les incendies ou les inondations, et celles qui résultent de la sortie d'actifs non courants. La définition des charges comprend également des pertes latentes.»*⁴²

La présentation du compte de résultat peut être effectuée selon deux modèles : une présentation par nature de charges et une présentation par fonction (destination) dont l'entreprise possède le choix. Le modèle algérien de compte de résultat est joint en annexe (voir annexe n° 3 et 3 Bis).

2-3-3) Le tableau de flux de trésorerie (Cash flow statement) :

Le tableau de flux de trésorerie est un état financier obligatoire qui a pour objectif de permettre au lecteur d'apprécier la capacité financière de l'entreprise et son aptitude à générer de la trésorerie.

La présentation du tableau de flux de trésorerie édictée par la norme IAS 7 distingue trois (03) grandes catégories de flux qui sont :

Les flux opérationnels, les flux d'investissements et les flux de financements.

- Les flux opérationnels :

Ils correspondent à l'activité normale de l'entreprise. Ils se composent des éléments qui ont une relation étroite avec l'exploitation de l'entreprise.

- Les flux d'investissements :

Ils correspondent, essentiellement, aux flux de trésorerie générés par les acquisitions ou sessions d'immobilisations.

⁴² : Maillet C. et Le MANH-BENA A., *Op.cit.*, p.37.

- Les flux de financements :

Ils représentent les flux qui touchent soit les capitaux propres soit les emprunts. Ils représentent les nouveaux emprunts et les remboursements effectués, les augmentations ou réductions de capital et les versements de dividendes.

Un modèle algérien de tableau de flux de trésorerie est joint en annexe (voir annexe n° 4 et 4 Bis).

2-3-4) L'état de variation des capitaux propres (Changes in equity statment) :

L'état de variation des capitaux propres est un document comptable présenté dans le but de permettre à l'utilisateur d'analyser la variation de la richesse de l'entreprise au cours de l'exercice. Ces variations peuvent provenir des transactions avec les actionnaires ou du total des résultats générés qu'ils figurent dans le compte de résultat ou non.

La norme précise juste des informations minimales qui doivent y figurer. Donc, il n'y a pas de modèle de présentation standard. Le modèle algérien est joint en annexe (voir annexe n° 5).

2-3-5) L'annexe (Accounting policies and notes) :

L'annexe est un état financier qui représente un document de synthèse. Il fournit des explications nécessaires sur les autres états financiers pour une bonne compréhension du lecteur. Il comporte des informations, qui sont utiles et pertinentes, portant sur les points suivants :

- Règles et méthodes comptables adoptées pour la tenue de la comptabilité et l'établissement des états financiers ;
- Compléments d'informations nécessaires ;
- Informations concernant les entités associées, filiales ou société mère, ainsi que les transactions ayant, éventuellement, lieu avec ces entités ; et

- Informations à caractère général ou concernant certaines opérations particulières nécessaires à l'obtention d'une image fidèle.

Le contenu de l'annexe aux états financiers est, donc, joint en annexe (voir annexe n° 6)

Aussi, un ensemble de tableaux peut être joint en annexe. Il englobe les tableaux suivants :

- Tableau résumant l'évolution des immobilisations et des actifs financiers non courants (annexe n° 7) ;
- Tableau des amortissements (annexe n° 8) ;
- Tableau des provisions (annexe n° 8) ;
- Tableau des pertes de valeur sur immobilisations et autres actifs non courants (annexe n° 9) ; et
- Tableau des participations (filiales et entités associées), (annexe n° 9).

2-4) Les utilisateurs des états financiers :

Le cadre conceptuel de l'IASB distingue entre sept (07) utilisateurs des états financiers :

- Les investisseurs :

Les investisseurs sont les apporteurs de capitaux. Il s'agit d'investisseurs actuels et potentiels qui peuvent être exposés au risque ou qu'ils profitent de la rentabilité de leurs investissements. Alors, ils souhaitent des informations fiables, contenues dans les états financiers, pour la prise de décision en matière d'investissement ou de désinvestissement.

- Les membres de personnel :

Ils s'intéressent, beaucoup plus, à la rentabilité de leur employeur (entreprise). A travers l'information présentée dans les états financiers, ils peuvent prendre la décision de changer d'emploi ou de le conserver pour voir son salaire s'améliorer.

- Les prêteurs :

Ils s'intéressent, particulièrement, à la solvabilité de leur débiteur (l'entreprise). A travers l'étude des états financiers, les prêteurs peuvent ressortir l'aptitude de l'entreprise à rembourser les montants qui leurs sont dus à échéance.

- Les fournisseurs :

Les fournisseurs sont des agents économiques qui ont des relations commerciales avec l'entreprise. En lisant les états financiers, ils peuvent apprécier la rentabilité de leurs relations. Ainsi, ils peuvent vérifier si l'entreprise est capable de régler ses dettes (factures).

- Les clients :

Ils se préoccupent, surtout, de la continuité d'exploitation de leur fournisseur (l'entreprise) pour décider s'ils maintiennent toujours leurs relations avec l'entreprise ou de trouver un autre fournisseur.

- L'Etat et les organismes publics :

Ces organismes s'intéressent aux états financiers présentés par l'entreprise parce qu'ils constituent, généralement, la source d'évaluation de leurs ressources.

- Le Public :

Le public, quant à lui, s'intéresse aussi à l'information présentée dans les états financiers de l'entreprise pour différentes fins : savoir, investir, recherches scientifiques, etc.

- Les dirigeants :

Le cadre conceptuel de l'IASB ajoute que les dirigeants sont, aussi, intéressés par l'information présentée dans les états financiers de leur entreprise. L'objectif est d'apprécier la performance de leur gestion afin de corriger des erreurs ou d'apporter des améliorations.

Le cadre conceptuel de l'IASB distingue entre *les utilisateurs internes* et *les utilisateurs externes*. Les utilisateurs internes sont représentés par : les dirigeants et les salariés. Par contre, les utilisateurs externes sont : les investisseurs ; les prêteurs

de fonds à l'entreprise ; les fournisseurs et autres créanciers ; les clients et autres bénéficiaires des biens et services produits par l'entreprise ainsi que l'Etat et autres organismes publics et le public en général.

Le cadre conceptuel de l'IASB considère que l'utilisateur privilégié des états financiers est l'investisseur.

3- La différence entre norme comptable et cadre conceptuel :

Le cadre conceptuel de l'IASB n'est pas une norme comptable. Le cadre conceptuel constitue un guide pour le normalisateur. Il se présente comme une norme des normes. Il énonce, donc, des orientations pour obtenir une information de grande qualité. Le cadre conceptuel ne comporte pas de dispositions en matière d'évaluation ou d'information à fournir. Par contre, la norme précise les règles d'évaluation et de comptabilisation à retenir, les autres informations à fournir ainsi que tous les détails concernant un élément bien déterminé. Par exemple, le cadre conceptuel précise les éléments que le bilan doit comporter. Par contre, la norme élabore un modèle et précise le contenu de chaque rubrique.

Le cadre conceptuel est une référence théorique qui sert à l'élaboration des normes comptables. Donc, la norme vient pour éclairer le champ large occupé par le cadre conceptuel. Alors, s'il y a conflit entre ce dernier et la norme, on doit retenir les dispositions de celle-ci parce que c'est la norme qui comprend de détails.

Grâce à son rôle prépondérant, qui dégage la publication des normes comptables dans un intérêt général, l'IASB se voit comme normalisateur international. Alors, l'ensemble des pays travaillent pour converger leurs comptabilités à celle de ce normalisateur. Pour cela, on a fait une étude détaillée de son rôle, de sa structure ainsi que son fonctionnement afin que le lecteur comprend bien cette institution.

Section III : L'ouverture de l'Algérie sur l'économie mondiale et la normalisation comptable

Pour ne pas rester en autarcie, avec les mouvements d'internationalisation et de globalisation⁴³ des différents marchés, l'Algérie est entrée dans un processus de réformes dans les différents domaines.

Dans cette section, nous abordons les réformes économiques suivies par l'Algérie dans le but de s'adapter aux mouvements de l'économie internationale. Ces réformes ont fait l'objet des réformes comptables plus adéquates et transparentes. L'Algérie a, donc, réformé son ancien référentiel comptable (PCN)⁴⁴ servant à des fins, dans la plupart des cas, fiscales par le nouveau référentiel comptable (SCF) (cf. infra). Ce dernier privilège l'aspect économique sur l'aspect juridique ou fiscal.

1- Les réformes économiques, adaptation aux mouvements internationaux :

Ces réformes ont touché différents domaines tant l'activité sur les biens et services que l'activité financière. Les réformes économiques impliquent automatiquement une réforme du système comptable afin de donner une présentation pertinente de l'information comptable et financière.

1-1) Les lois sur les hydrocarbures et de l'activité minière :

La baisse brutale due au contre-choc pétrolier de 1986 a fait que les recettes algériennes des hydrocarbures connaissaient de fortes baisses. Pour améliorer cette situation et d'ouvrir son économie, l'Algérie est entrée dans une phase de réformes. Ces réformes sont envisagées par l'adoption de lois. Ces dernières sont les suivantes :

⁴³ : La globalisation rend les pays interdépendants notamment à cause de la libre circulation des biens et services, des capitaux, des hommes, des idées et de la technologie. Elle se traduit par un effacement progressif des frontières nationales et par un accroissement des échanges.

⁴⁴ : Plan comptable national promulgué par l'ordonnance n° 75-35 de 1975.

- La loi n° 86-14 du 16 Août 1986 :

Cette loi accorde le périmètre de recherche et d'exploitation à des sociétés étrangères. Ces dernières s'engagent à réaliser et à financer le projet. En cas de découverte de gisements, le partage de la production sera basé sur un pourcentage de 51 % au profit de la société nationale SONATRACH et 49 % au profit de la société étrangère après déduction des dépenses, déjà, engagées.

Cette loi a, par la suite, connu des limites puisque la société étrangère n'a pas le droit d'intervenir dans des gisements existant déjà pour améliorer la production.

- La loi n° 91-21 du 04 Décembre 1991 :

La loi n° 91-21 vise l'activité de prospection, de recherche, d'exploitation et de transport par canalisation des hydrocarbures. Elle consacre la banalisation du gaz naturel et l'extension du régime applicable aux hydrocarbures liquides aux ressources gazières. Elle prévoit aussi, l'extension de l'investissement étranger direct aux gisements découverts et à ceux en cours d'exploitation.

L'objectif de cette loi est de s'assurer que la société nationale SONATRACH pourrait, selon des formules de partenariat⁴⁵, bénéficier d'un concours financier et technique de la part des sociétés étrangères.

Ce plan a fait l'objet de plusieurs critiques qui mettent en cause des prévisions à cause des surcroûts d'exploitation qu'il peut générer.

- La loi n° 91-24 sur les activités minières :

La loi n° 91-24 du 7 Janvier 1994 favorise le principe de la souveraineté de l'Etat sur les richesses naturelles. Alors, les autorisations de recherches ou d'exploitation des gîtes et des substances minérales peuvent être délivrées à des entreprises publiques ou à des investisseurs étrangers. Donc, cette nouvelle loi permet d'intensifier l'effort

⁴⁵ : Ces formules peuvent être : association en participation (joint-venture), contrat de partage de la production ou bien la vente par anticipation au partenaire étranger d'une partie de l'augmentation de la production escomptée sur le champ.

de recherches minières en faisant appel à des sources de financement diversifiées (nationales et étrangères).

Avec ces changements économiques, qui ont pour but de suivre les mouvements d'internationalisation des économies, pour que l'information publiée en la matière soit compréhensible par tout le monde, la nécessité d'adoption de la norme IFRS 6 *"Prospection et évaluation de ressources minérales"* s'impose. Cette norme a été publiée par l'IASB en décembre 2004.

L'entité doit appliquer l'IFRS 6 aux dépenses de prospection et d'évaluation qu'elle encoure. Ces dépenses ont rapport avec les activités de recherche de ressources minérales, d'une part, et aux travaux liés à l'étude de faisabilité technique et à la viabilité commerciale du projet d'extraction, d'autre part. Cette norme ne traite pas les aspects de comptabilisation pour les entités qui effectuent de la prospection et de l'évaluation de ressources minérales.

1-2) La loi n° 90-10 sur la monnaie et le crédit :

La loi n° 90-10 du 14 Avril 1990, relative à la monnaie et le crédit, représente un nouvel instrument de la politique économique. Elle a pour but de réorganiser le système monétaire et financier⁴⁶ et la revitalisation de la production par le recours aux capitaux internes et externes, comme elle favorise le partenariat avec les sociétés transnationales.

L'objectif, dans ce cas, est de faciliter l'insertion de l'Algérie dans le marché international.

Pour la publication d'une information conforme à celle publiée au niveau international, l'Algérie doit adopter les normes internationales en la matière. Ces dernières seront développées dans le chapitre suivant.

1-3) Le code des investissements :

Le code des investissements s'applique aux investissements étrangers réalisés dans les activités économiques de production de biens et services.

Le nouveau code d'investissements favorise le principe de la liberté d'investissement et la non discrimination entre les investisseurs nationaux et étrangers.

⁴⁶ : La loi 90-10 a introduit une organisation plus souple et plus fluide de la gestion des mouvements des capitaux.

Ces investissements font l'objet, avant leur réalisation, d'une déclaration d'investissement auprès de l'Agence de Promotion, de Soutien et de Suivi des Investissements (APSI)⁴⁷.

L'investissement donne lieu, d'après ce code, à l'établissement d'une convention entre l'agence (pour le compte de l'Etat) et l'investisseur (local ou étranger).

L'Algérie a conclu aussi d'autres conventions internationales, en la matière, afin d'améliorer ses relations étrangères.

La loi de finances complémentaire pour 2009 a apporté des modifications au code des investissements en vue notamment de prendre en compte les nouvelles obligations de participation des nationaux algériens. Ainsi, elle prévoit, entre autres, l'obligation de régler les importations par CREDOC⁴⁸ et l'interdiction de la prise en charge par les clients algériens des impôts et taxes dus par les co-contractants étrangers.

1-4) La loi n° 95-22 sur la privatisation des entreprises publiques :

En Algérie, la décision de privatiser les entreprises publiques revient, essentiellement, aux exigences de la transition de l'économie planifiée vers l'économie de marché.

La loi n° 95-22 relative à la privatisation⁴⁹ permet la vente de capitaux détenus par les entreprises publiques économiques « EPE » aux investisseurs étrangers.

2- L'adaptation des normes comptables internationales en Algérie :

Le passage d'une économie planifiée⁵⁰ à une économie de marché⁵¹ a suscité le besoin d'adapter les méthodes d'évaluation et de comptabilisation des flux réels et financiers et de présentation de l'information de façon général. L'Algérie a, alors, opté pour l'adoption

⁴⁷ : Elle est chargée de définir la nature des avantages octroyés à l'investissement et de mettre sur pied la politique économique de l'Etat en matière d'investissement.

⁴⁸ : Le crédit documentaire (Credoc) est l'opération par laquelle une banque (banque émettrice) s'engage d'ordre et pour compte de son client importateur (donneur d'ordre) à régler à un tiers exportateur (le bénéficiaire) dans un délai déterminé, via une banque intermédiaire (banque notificatrice), un montant déterminé contre la remise de documents strictement conformes justifiant la valeur et l'expédition des marchandises.

⁴⁹ : C'est une opération de transfert de la propriété publique à la propriété privée accompagné des changements économiques et sociaux. La privatisation est la conséquence logique de la consécration au niveau international du principe du désengagement de l'Etat dans le domaine économique par la réduction progressive de son intervention.

⁵⁰ : L'économie planifiée est une économie où les choix en matière d'investissement, de production et de fixation des prix sont faits par l'Etat ou ses organismes habilités.

⁵¹ : L'économie de marché est une économie dans laquelle les agents économiques (entreprises, ménages) ont la liberté de vendre et d'acheter des biens, des services et des capitaux.

du nouveau système comptable (SCF) s'inspirant des normes comptables internationales IAS/IFRS.

Il est à noter que les états financiers présentés selon les normes internationales donnent une lisibilité des comptes des entités au niveau international et nous permettent d'utiliser le même langage financier avec le reste du monde.

En Algérie, quelques sociétés, en l'occurrence, Cévital, Sonatrach et Sonelgaz ont anticipé l'application du SCF dans la présentation de leurs états financiers. Cette précocité est due à leur présence sur le marché international et à leur recours à des cabinets internationaux pour auditer leurs comptes.

Les informations publiées par les sociétés deviennent alors comparables et l'on passe d'une logique comptable à une logique d'information financière.

2-1) Les objectifs de l'harmonisation comptable en Algérie :

L'introduction d'un nouveau plan comptable en Algérie s'inscrit dans la volonté du pays de s'aligner sur la tendance mondiale d'harmonisation comptable. Ainsi, l'application du SCF, découlant des normes IAS/IFRS, en Algérie permet :

- L'amélioration de la transparence et la comparabilité des états financiers ;
- D'éviter la production de plusieurs modèles d'états financiers, ce qui complique l'interprétation des chiffres et des résultats ;
- La comparaison entre les entreprises de différents pays ;
- La cotation de l'entreprise algérienne sur plusieurs places boursières ;
- D'être reconnu mondialement pour attirer des capitaux étrangers ;
- D'assurer une meilleure homogénéisation pour permettre une plus grande efficacité de la surveillance prudentielle et du contrôle de l'application des obligations des sociétés en matière d'information financière ; et
- De focaliser davantage l'attention sur l'analyse des performances (Cash-flows) et des aspects stratégiques.

2-2) Cadre juridique de la réforme comptable et mise en œuvre du SCF algérien :

En Algérie, les travaux de réforme de la comptabilité ont commencé en 1998. Les autorités publiques ont décidé de réformer la comptabilité algérienne pour la mettre à jour par rapport aux changements se déroulant au niveau international. Alors, la mission de réforme fut, ainsi, confiée au Conseil National de la Comptabilité (CNC).

Le cadre juridique du nouveau système comptable comprend, principalement, une loi comptable relative au système comptable des entreprises ; un décret portant l'approbation du cadre conceptuel de la comptabilité et un arrêté qui porte sur les règles d'évaluation et de comptabilisation, la nomenclature et le fonctionnement des comptes ainsi que d'autres textes réglementaires.

2-2-1) Loi n° 07-11 du 25 novembre 2007 portant système comptable financier :

Cette loi a été publiée au journal officiel n° 74 de l'année 2007. Elle comprend sept (07) chapitres et 43 articles. Elle a pour objet de définir⁵² :

- Le champ d'application du SCF algérien (Chapitre 1) ;
- Le cadre conceptuel⁵³, des principes comptables et des normes comptables (Chapitre 2) ;
- L'organisation de la comptabilité (Chapitre 3) ;
- Les états financiers⁵⁴ (Chapitre 4) ;
- La consolidation et les comptes combinés⁵⁵ (Chapitre 5) ;
- Les changements d'estimations et de méthodes comptables⁵⁶ (Chapitre 6) ; et
- Les dispositions finales (Chapitre 7) : date d'application 1^{er} janvier 2009 et l'abrogation de l'ordonnance n° 75-35 du 29 avril 1975 portant Plan Comptable National. Mais, par la suite, son application a été reportée pour le 1^{er} Janvier 2010.

⁵² : JO n° 74 portant la loi n° 07-11 relative au Système Comptable Financier algérien.

⁵³ : Le cadre conceptuel algérien tire son fondement du cadre conceptuel adopté par l'IASB en avril 2001.

⁵⁴ : Cf. supra.

⁵⁵ : Le développement y afférent est celui du référentiel I.A.S./I.F.R.S.

⁵⁶ : Le développement, qui y est consacré par la loi, est celui du référentiel I.A.S./I.F.R.S.

On note que toute définition d'un élément (contenu ou modèle d'états financiers, par exemple) ou de changement de méthode seront définis par voie réglementaire.

2-2-2) Décret exécutif n° 08-156 de 26 mai 2008 portant application des dispositions de la loi n° 07-11 :

Ce décret, publié au journal officiel n° 27, précise le cadre conceptuel qui a pour objet de mettre en évidence les conventions et principes comptables de base ainsi que les définitions des actifs, des passifs, des charges et des produits. Alors, il fixe les caractéristiques qualitatives de l'information financière, les hypothèses sous-jacentes, les conventions comptables et les éléments des états financiers⁵⁷. Ainsi, la qualité de l'information présentée dans les états financiers est tributaire du respect de toutes ces caractéristiques.

2-2-3) L'ordonnance n° 08-02 de 24 Juillet 2008 portant loi de finances complémentaire pour 2008 :

Publiée dans le Journal Officiel n° 42 de 27 Juillet 2008, cette ordonnance traite, entre autres, l'aspect amortissement des immobilisations.

2-2-4) Arrêtés du 26 juillet 2008 :

Deux arrêtés ont été mis en place (publiés au journal officiel n° 19), l'un concerne la comptabilité des entreprises de grande et de moyenne taille et l'autre pour les petites.

Un arrêté a pour objet de fixer 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.

Dans notre travail, nous allons traiter, les règles d'évaluation et de comptabilisation qui concernent les immobilisations, les comptes y afférents ainsi que leur fonctionnement afin de répondre à notre problématique de recherche.

Ainsi, cet arrêté définit les états financiers, les principes généraux d'évaluation et de comptabilisation des actifs, des passifs, des charges et des produits. Il contient, aussi, des dispositions relatives à la comptabilisation des immobilisations corporelles, incorporelles et financières, stocks, subventions et provisions.

⁵⁷ : Ces éléments sont repris du cadre conceptuel de l'IASB adopté en 2001. Cf. supra.

Il y a, encore, des modalités particulières d'évaluation et de comptabilisation qui traitent des thèmes différents, des opérations faites en commun ou pour le compte de tiers, de la consolidation, impôts différés, etc.

En matière de la codification des comptes, chaque entreprise peut faire une adaptation de la nomenclature qui sera proposée selon ses activités en regroupant, en créant ou en subdivisant les comptes pour enregistrer ses opérations.

Le plan des comptes de l'entreprise donne la nomenclature des comptes à utiliser, définit leur contenu et précise les règles particulières de fonctionnement par référence à la nomenclature et aux règles générales de fonctionnement présentées dans la norme générale. L'adaptation de la nomenclature doit être accompagnée par des explications, des définitions et de règles de fonctionnement.

L'autre arrêté fixe les seuils de chiffre d'affaires, d'effectifs et de l'activité applicables aux petites entités pour la tenue d'une comptabilité financière simplifiée. Donc, dans cet arrêté, ils ont fixés le seuil minimum de chiffre d'affaires que l'entité doit avoir et le nombre minimal d'effectif pour différentes activités.

2-2-5) Décret exécutif n° 09-110 du 07 Avril 2009 fixant les conditions et modalités de tenue de la comptabilité au moyen de systèmes informatiques :

Ce décret, publié au journal officiel n° 21 de 08 Avril 2009, a pour objet de définir les conditions et modalités de la tenue d'une comptabilité financière au moyen de systèmes informatiques. Il met en évidence toutes les caractéristiques que le logiciel de la comptabilité doit remplir, par exemple, le principe de la partie double⁵⁸, le principe d'équilibre entre les totaux débits et ceux crédits⁵⁹ ainsi que d'autres caractéristiques.

⁵⁸ : Veut dire que chaque entrée fait l'objet d'une sortie et vice-versa de même montant.

⁵⁹ : Dans chaque état financier doit figurer une égalité entre le total Débit et ce Crédit.

2-2-6) L'ordonnance n° 09-01 de 22 juillet 2009 portant loi de finances complémentaire pour 2009 :

Publiée au journal officiel n° 44 de 26 juillet 2009, l'ordonnance n° 09-01 prévoit, entre autres, les dispositions suivantes :

- La non application des règles comptables incompatibles avec les règles fiscales ;
- L'étalement de l'imposition de la plus-value de réévaluation d'immobilisations ;
- L'impossibilité de différer fiscalement le résultat de l'exécution des contrats à long terme ;
- Les éléments de faible valeur dont le montant n'excède pas 30 000 DA peuvent être constatés comme charges déductibles de l'exercice concerné ;
- Les biens acquis à titre gratuit sont inscrits à l'actif pour leur valeur vénale ; et
- Des dispositions en matière de provisions et de frais préliminaires.

2-2-7) L'instruction n° 02 du 29 Octobre 2009 :

L'instruction n° 02 du 29 Octobre 2009 portant première application du Système Comptable Financier 2010.

Elle a pour objet de mettre en évidence les modalités et procédures à mettre en œuvre pour le passage de l'ancien référentiel comptable (PCN) au nouveau (SCF).

Cette instruction prévoit que toute personne physique ou morale astreinte à la tenue d'une comptabilité (en application de la loi n° 07-11 de 25 novembre 2007 portant le SCF algérien) doit respecter, pour la présentation de ses états financiers, les dispositions prévues par le Système Comptable Financier applicable sur le territoire algérien à compter du 1^{er} janvier 2010. Comme elle nous propose un tableau de correspondance PCN/SCF afin de nous faciliter l'opération de translation des comptes.

2-2-8) La loi n° 09-09 de 30 Décembre 2009 portant loi de finances pour 2010 :

Cette loi prévoit, principalement, ce qui suit :

- Les éléments de faible valeur (n'excèdent pas 30 000 DA) peuvent être enregistrés comme des charges déductibles de l'exercice concerné ;
- La base d'amortissement des immobilisations faisant l'objet à déduction de la TVA et servant à une activité soumise à la TVA représente le prix d'achat ou de revient HT.

Par contre, si l'activité n'est pas soumise à la TVA, la base d'amortissement comprend celle-ci.

- L'amortissement linéaire est le mode d'amortissement des immobilisations. Dans des conditions particulières, on peut recourir soit à l'amortissement dégressif ou progressif ; et
- La durée d'amortissement d'une immobilisation acquise par un contrat de crédit-bail est la durée du contrat.

2-2-9) Les notes méthodologiques publiées par le CNC :

Trois (03) notes méthodologiques ont été publiées en 2010 concernant le retraitement des comptes des immobilisations lors du passage du PCN au SCF. Ces notes méthodologiques sont les suivantes :

- **La note méthodologique de première application concernant les actifs et passifs financiers :**

La première concerne le retraitement des actifs et passifs financiers. Elle fait, donc, suite à l'instruction n° 2 du 29 octobre 2009 du Ministère des Finances portant première application du Système Comptable Financier. Son objectif est d'expliquer les modalités d'application à respecter lors du passage du PCN au SCF au 31/12/2009.

Lors du passage, l'entreprise doit faire la distinction entre les actifs financiers courants et les actifs non courants. Alors qu'auparavant, la plupart des titres étaient classés comme des créances d'investissements (le compte 42 du PCN).

Selon cette note, pour le classement et la comptabilisation des actifs financiers, on doit prendre en considération deux critères importants :

- La durée de détention de l'actif financier ; et
- La nature de l'actif financier, c'est-à-dire qu'il s'agisse des actions, des obligations ou des prêts.

- La note méthodologique de première application du SCF relative aux immobilisations incorporelles :

Cette note méthodologique vient pour expliquer les procédures nécessaires à suivre par les entreprises au 31/12/2009 lors de leur basculement vers le nouveau référentiel comptable. Les retraitements portent principalement sur deux points : les investissements incorporels et les frais préliminaires. Ils doivent être, donc, reclassés soit comme des charges ou dans l'un des comptes suivants :

- 203 Frais de développement immobilisables ;
- 204 Logiciels informatiques et assimilés ;
- 205 Concessions et droits similaires, brevets, licences, marques ;
- 207 Ecart d'acquisition ; ou
- 208 Autres immobilisations incorporelles.

- La note méthodologique de première application concernant les immobilisations corporelles :

Cette note méthodologique met en évidence les modalités d'application à mettre en œuvre par les entreprises lors du passage, au 31/12/2009, concernant les immobilisations corporelles.

Les retraitements des immobilisations corporelles concernent les éléments suivants dont chacun est étudié dans une étape précise selon la construction de notre plan du travail :

- L'approche par composant ;
- Les pièces de rechange spécifiques ;
- Les immobilisations non utilisées ;
- Les immobilisations utilisées et complètement amorties ;
- Les immeubles de placement ;
- Les frais d'emprunt et d'investissement ;
- Les immobilisations en location-financement ;
- Les réévaluations et dépréciations ;
- Les coûts de démantèlement et de remise en l'état du site ; et
- Les provisions pour charges à répartir sur plusieurs exercices liées à des immobilisations.

2-3) Les nouveaux apports du SCF :

Les changements dus à l'adoption du SCF algérien ne portent pas sur la technique comptable, elle-même, mais ils concernent certaines règles de comptabilisation, d'estimation et d'évaluation des actifs, des passifs, des charges et des produits.

Les principaux apports du SCF, en comparaison avec l'ancien référentiel, résident principalement dans ce qui suit :

- On ne parle plus de comptabilité mais d'information financière ;
- Une terminologie et des définitions plus précises (Exemple : immobilisations au lieu des investissements) ;
- Evaluation de certains actifs à la juste valeur ;
- La primauté de la réalité économique sur toute autre considération (fiscale, juridique, statistique, patrimoniale,...) ;
- L'existence d'un cadre conceptuel ;
- Un accent mis sur la pertinence, l'intelligibilité, la fiabilité et la comparabilité de l'information financière ;
- La publication d'une information plus transparente et, donc, de haute qualité ;
- Quelques modifications de méthode d'évaluation (évaluation à la juste valeur des éléments monétaires : dettes, créances,...) ;
- L'interdiction d'immobiliser les frais d'établissements et de recherche ;
- L'obligation d'immobiliser les coûts de développement si certaines conditions sont remplies ;
- La comptabilisation en immobilisations des acquisitions faites en crédit-bail ;
- La comptabilisation des immobilisations corporelles sur la base de la notion de contrôle et non de patrimoine ;
- L'évaluation des actifs agricoles à la juste valeur ;
- La possibilité de réévaluer de façon permanente les immobilisations ;
- L'obligation de constater d'éventuels impôts différés actifs ou passifs ;
- L'utilisation obligatoire de la méthode à l'avancement pour les contrats de construction ;
- L'obligation de provisionner les engagements de retraite ;
- L'obligation de constater l'ensemble des avantages postérieurs à l'emploi ;

- L'obligation de constater les provisions pour charges sur la base de la présence d'une obligation actuelle entraînant des décaissements futurs (pas de provisions réglementées) ;
- La constatation des pertes de valeur en effectuant un test à chaque date de clôture et à chaque existence d'un indice montrant une dépréciation ;
- L'application de l'amortissement selon une base économique, c'est-à-dire, en utilisant la durée d'utilité et non pas la durée de vie ;
- L'application de l'actualisation sur un certain nombre de comptes tels que les provisions, les immobilisations, les prêts, etc. ;
- L'application du taux d'intérêt effectif sur les titres et les emprunts ;
- Les états financiers à produire sont également différents de ceux de l'ancien référentiel comptable. Ils comprennent cinq documents comptables : le bilan, le compte de résultat qui peut être produit par fonction ou par nature⁶⁰, un tableau de flux de trésorerie présenté par la méthode directe ou indirecte, un tableau de variation des capitaux propres qui visualise toute décision de gestion et d'investissement et leur source de financement. Les états financiers comprennent, également, une annexe qui comprend des informations complémentaires sous forme narrative et descriptive sur toute décision importante ;
- L'introduction de certains comptes (Exemple : l'introduction du compte 207 « écart d'acquisition ou goodwill »)⁶¹ ; et
- Les modifications sans conséquences (Exemple : nomenclature des comptes).

3- Les difficultés d'application du SCF algérien :

En appliquant le nouveau système comptable, compatible aux normes internationales, plusieurs difficultés sont rencontrées. On peut les classer dans deux catégories : celles d'ordre interne et autres d'ordre externe.

⁶⁰ : La présentation par nature est celle qui est recommandée.

⁶¹ : Ce nouveau compte comptabilise l'écart d'acquisition résultant du regroupement d'entreprise.

3-1) Les difficultés liées aux facteurs internes des entités :

Nous pouvons résumer ces difficultés dans les points suivants :

3-1-1) Facteur humain :

Ces difficultés comprennent ce qui suit :

- La résistance au changement, le niveau des compétences ;
- La formation et mise à jour du système comptable. Pour cela, on doit créer un vaste chantier de formation des professionnels du métier de la comptabilité tant au niveau des cabinets qu'au niveau des entreprises. Cette œuvre va prendre une longue période ; et
- L'évaluation du coût du basculement aux nouvelles normes et l'importance des dépenses.

3-1-2) Facteur organisationnel :

Les difficultés à ce niveau sont les suivantes :

- La refonte et adaptation de l'organisation aux nouveaux concepts et procédures nouvelles ;
- La refonte du système de l'information, qui suppose la recherche constante des éléments tendant à la recherche de l'image fidèle de l'entreprise ;
- Certaines normes et concepts seront difficilement applicables vu l'absence d'un véritable marché, par exemple : le concept de la juste valeur, valeur d'utilité, durée d'utilité, etc. ; et
- La nécessité de faire des arbitrages comptables car les normes sont en général fondées sur des principes et privilégient la réalité économique d'une opération, ce qui ne répond pas toujours aux considérations commerciales ou fiscales.

3-2) Les difficultés liées aux facteurs externes des entités :

Ces difficultés sont, principalement, les suivantes :

- Les difficultés liées à la fiscalité et l'esprit dirigiste qui persiste dans l'esprit des institutions étatiques et autres lecteurs publics des états financiers ;
- L'absence d'un marché algérien actif. La difficulté majeure est liée à l'absence de marchés organisés ni pour le foncier ni pour les équipements industriels, notamment d'occasion. Donc, il sera difficile d'appliquer la règle de juste valeur pour évaluer et comptabiliser les actifs de l'entreprise ; et
- La limite des acteurs en charge des évaluations (experts, visions individualistes des propriétaires, dépendance des évaluateurs des entrepreneurs).

4- Les personnes soumises aux dispositions du SCF algérien :

Les sociétés soumises au SCF algérien sont les suivantes :

- Sociétés soumises aux dispositions du code du commerce ;
- Coopératives ;
- Personnes physiques ou morales qui exercent des activités économiques de façon répétitive ;
- Entités exerçant un contrôle sur d'autres entités. Il s'agit, donc, de la consolidation des comptes ;
- Entités soumises à une même autorité de décision et sans lien juridique de domination entre elles. Dans ce cas, il s'agit des comptes combinés ; et
- Les très petites entités qui sont autorisées à la tenue d'une comptabilité financière simplifiée dans la limite d'un chiffre d'affaires fixé par l'autorité compétente.

L'objectif des efforts fournis par l'Algérie pour s'ouvrir sur l'étranger est de rattraper son retard dans le domaine comptable et financier. La transition devient une nécessité obligation.

Pour fournir des informations de même qualité que celles exigées à l'étranger, l'Algérie a adopté, en 2007 le Système Comptable Financier. Les entreprises algériennes, qui doivent l'appliquer ont trouvé beaucoup de difficultés tant internes qu'externes.

Conclusion :

Pour conclure ce chapitre, nous pouvons dire que le principal souci de nos jours est de satisfaire les besoins d'informations des investisseurs en particulier et des autres utilisateurs des états financiers en général.

Avec la mondialisation des marchés nationaux et la divergence des systèmes comptables, l'information fournie à l'investisseur étranger est devenue moins significative et moins pertinente, surtout avec l'affaire d'ENRON. Cette société américaine qui a cessé ses paiements en 2001, alors que ses états financiers ont dégagé un résultat positif important que ceux des exercices précédents.

L'harmonisation comptable par l'IASB vient trouver la solution à ce problème en proposant des règles comptables similaires pour tous les pays. L'objectif reste, toujours, d'atteindre un certain degré de comparabilité et de transparence des états financiers.

La publication des états financiers selon le référentiel comptable international est nécessaire, voire obligatoire avec le processus d'intégration économique. Ils doivent refléter l'image fidèle de la santé de l'entreprise. Ils ont pour principal objectif de satisfaire les besoins de l'investisseur tant national qu'étranger en matière d'information financière. Cette dernière constitue une aide pour définir le choix du mode d'investissement le mieux rentable.

L'Algérie ayant des relations avec l'extérieur, elle a commencé de réformer son système comptable afin de publier une information conforme à l'esprit international. Ainsi, elle a adopté un système s'inspirant directement des normes comptables internationales, c'est le SCF. En réalité, il n'y a pas de divergences notables entre le référentiel national et le référentiel international. En cas de difficultés d'interprétation au niveau du SCF, il y a possibilité de se référer aux normes IAS / IFRS. Ce nouveau référentiel met en évidence tous les aspects comptables pour l'évaluation et la comptabilisation des différents éléments des états financiers. En effet, l'évaluation et la comptabilisation des immobilisations constituent les grandes questions de notre travail et font l'objet d'une étude détaillée dans les chapitres suivants.

CHAPITRE DEUX

EVALUATION INITIALE

ET COMPTABILISATION

DES IMMOBILISATIONS SELON

LE SCF ALGERIEN

Introduction :

Les immobilisations représentent des éléments très importants dans la structure du patrimoine de l'entreprise d'où la nécessité de les revoir à tout moment. Donc, plus l'entreprise détient de valeurs immobilisées plus sa pérennité est assurée.

Les questions fondamentales relatives aux immobilisations portent sur leur date d'entrée et leur comptabilisation, la détermination de leur valeur d'entrée ainsi que la comptabilisation des dotations aux amortissements et des pertes de valeur.

Des règles d'évaluation ont été mises en place par le normalisateur international que le SCF algérien ait adopté en 2007. Ce dernier a mis en place une nomenclature de comptes concernant les immobilisations. Ces dernières sont représentées, donc, dans la classe 2 « *Comptes d'immobilisations* ».

Les écritures comptables qui correspondent aux différentes opérations relatives aux immobilisations passent en respectant le principe dit « *de la partie double* ». Cela signifie que chaque écriture comptable d'une transaction affecte, au moins deux comptes, l'un étant débité et l'autre crédité, par exemple, l'opération d'achat des immobilisations fait augmenter un compte des immobilisations (compte débité) en baissant un compte de trésorerie (compte crédité).

Tout enregistrement comptable doit préciser l'origine, le contenu et l'imputation de chaque donnée ainsi que les références de la pièce justificative.

Dans ce chapitre nous nous intéressons à l'évaluation à l'entrée et la comptabilisation des différentes catégories d'immobilisations tant corporelles, incorporelles que financières. Il est composé de trois sections dont la première est réservée pour l'étude de l'aspect général des immobilisations ; la seconde section traitera des immobilisations corporelles ; la troisième section fera l'objet du traitement comptable initial des immobilisations incorporelles et financières.

Section 1 : Les immobilisations, généralités :

Chaque entreprise, quelque soit la nature de son activité : industrielle, commerciale ou mixte, son patrimoine se compose des éléments courants et autres non courants. Ces derniers qui font l'objet de notre travail se baptisent selon le SCF algérien « Immobilisations ». Dans cette section, nous étudions la définition et les différentes catégories des immobilisations, les normes qui traitent ces éléments non courants ainsi que leur application en Algérie.

1- Définition et catégories :

1-1) Définition :

Une immobilisation, dite aussi actif immobilisé ou encore actif non courant, est un actif qui réunit dans sa définition les quatre (04) caractères suivants :

- L'actif doit être identifiable du patrimoine ;
- L'entreprise doit avoir le contrôle¹ de cet actif ;
- L'entreprise bénéficie des avantages économiques futurs de l'utilisation de cet actif ; et
- L'actif doit être utilisé sur une période qui excède celle de l'exercice comptable.

1-2) Les différentes catégories :

En comptabilité, on distingue trois (03) catégories d'immobilisations qui sont : les immobilisations corporelles, les immobilisations incorporelles et les immobilisations financières.

1-2-1) Les immobilisations corporelles (Tangible Assets) :

Le SCF algérien définit les immobilisations corporelles dans l'article 121-1 de l'arrêté du 26 Juillet 2008² comme :

« Des actifs corporels qui sont détenus par une entreprise 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'un exercice comptable. ».

¹ : La notion de contrôle signifie que l'entreprise peut exploiter, louer ou vendre l'actif.

² : JO n° 19 de 25 Mars 2009, p7.

1-2-2) Les immobilisations incorporelles (Intangible Assets) :

Le SCF algérien définit les immobilisations incorporelles, dans l'article 121-2 de l'arrêté du 26 Juillet 2008³, comme des actifs non monétaires identifiables et sans substance physique, détenus par l'entité pour la production ou la fourniture de biens ou de services, la location ou l'utilisation à des fins administratives.

Une immobilisation satisfait aux critères d'identifiabilité lorsqu'elle :

- Soit *séparable*, c'est-à-dire, qu'elle peut être séparée de l'entité ;
- Peut être *vendue, transférée, concédée* par licence, *louée* ou *échangée*, soit de façon individuelle soit dans le cadre d'un contrat avec un actif ou un passif lié ; et
- Résulte de droits contractuels ou autres droits légaux, que ces droits soient cessibles ou séparables de l'entité ou d'autres droits et obligations.

Exemples : Fonds de commerce acquis, logiciels, marques, licences d'exploitation, franchises, les frais de développement, les concessions, brevets, marques et droits similaires, le goodwill (savoir-faire, réputation, etc.) et plus-values d'apport, les avances et acomptes versés sur immobilisations incorporelles, droits de reproduction, films cinématographiques, listes de clients, quotas d'importation, fidélité des clients, parts de marchés, les dépenses de publicité, etc.

1-2-3) Les immobilisations financières (Financial assets) :

Une immobilisation financière est un actif financier qui représente soit une créance dont le règlement se fera dans un délai qui dépasse une année, soit un titre ou une valeur assimilée que l'entité a l'intention de détenir pour une durée dépassant un exercice comptable.

³ : JO n° 19, *Op.cit.* p8.

2- Les normes internationales source de la réglementation algérienne :

Dans ce point, il s'agit d'étudier les normes qui ont des relations avec les immobilisations corporelles, incorporelles et financières ainsi que les normes communes, c'est-à-dire, appliquées à l'ensemble de ces actifs non courants.

2-1) les normes concernant les immobilisations corporelles:

Les normes relatives aux immobilisations corporelles sont en nombre de cinq (05) et sont les suivantes :

- La norme IAS 16 « *Immobilisations corporelles* » ;
- La norme IAS 17 « *Contrat de location* » ;
- La norme IAS 40 « *Immeubles de placement* » ;
- La norme IAS 36 « *Dépréciation d'actifs* » ; et
- La norme l'IFRS 5 « *Actifs non courants détenus en vue de la vente* ».

Dans ce cas, nous développons les IAS 16, IAS 17 et l'IAS 40. Les autres normes seront développées parmi les normes communes puisqu'elles touchent à toutes les immobilisations.

2-1-1) La norme IAS 16 « *Immobilisations corporelles* » :

2-1-1-1) Définition :

La norme IAS 16 « *Immobilisations corporelles* » a été publiée, initialement, par l'IASC. L'IAS 16 définit et prescrit le traitement comptable des immobilisations corporelles, en particulier, le calcul du coût pour chaque élément de cet actif, de leur amortissement et de la possibilité de pratiquer des réévaluations. Autrement dit, elle propose un mode de détermination des montants de ces immobilisations, ainsi que leurs conditions de dépréciation. Bien que le traitement de référence repose sur l'évaluation au coût historique, les principes posés par la norme IAS 16 mettent l'accent sur l'actualisation des avantages économiques futurs.

2-1-1-2) Champ d'application :

La présente norme doit être appliquée pour l'évaluation et la comptabilisation des immobilisations corporelles, sauf lorsqu'une autre norme impose ou autorise un traitement comptable différent, par exemple, l'IAS 17 « *Contrat de location* ».

Une entité doit appliquer la présente norme aux immeubles en cours de construction ou de développement en vue d'une utilisation ultérieure en tant qu'immeubles de placement

mais qui ne répondent pas encore à la définition d'un immeuble de placement couvert par la norme IAS 40 « *Immeubles de placement* ». Une fois la construction ou le développement terminé, l'immeuble devient un immeuble de placement et l'entité doit appliquer l'IAS 40.

La présente norme ne s'applique pas, donc :

- Aux actifs biologiques en rapport avec l'activité agricole couverte par la norme IAS 41 « *Agriculture* » ; et
- Aux droits sur des minéraux et des réserves minérales tels que le pétrole, le gaz naturel et autres ressources similaires non renouvelables qui sont traités par l'IFRS 6 « *Prospection et évaluation des ressources minérales* ».

Toutefois, la présente norme s'applique aux immobilisations corporelles utilisées pour développer ou maintenir les actifs décrits dans les deux cas suscités.

2-1-1-3) Objectif de la norme :

L'objectif de la présente norme consiste à prescrire le traitement comptable pour les immobilisations corporelles utilisées par une entreprise dans le cadre de l'exercice de son activité. Alors, les utilisateurs des états financiers peuvent distinguer entre les informations relatives aux investissements d'une entité dans ses immobilisations corporelles et celles relatives aux variations de cet investissement.

Les questions fondamentales concernant la comptabilisation des immobilisations corporelles portent sur la détermination de leur valeur comptable ainsi que des dotations aux amortissements et des pertes de valeur correspondantes.

Le SCF algérien a reproduit une grande partie de cette norme dans *l'article 321* du projet du système comptable financier de juillet 2006.

2-1-2) La norme IAS 40 « Immeuble de placement » :

2-1-2-1) Définition :

L'IAS 40 « *Immeuble de placement* » définit la notion de placement immobilier, les méthodologies de reconnaissance ainsi que les méthodes de mesure d'un immeuble de placement.

L'IAS 40 définit un immeuble de placement comme un bien immobilier (terrain ou bâtiment ou une partie de ce dernier) détenu par l'entreprise dans le but d'en retirer des loyers par sa location ou de réaliser des plus-values par sa vente.

Le SCF algérien reprend cette définition dans l'article 121-16 de l'arrêté du 26 juillet 2008 publié dans le JO n° 19 de 25 mars 2009.

La norme IAS 40 « *Immeuble de placement* » traite la comptabilisation et l'évaluation des immeubles de placement, c'est-à-dire, les actifs immobiliers que l'entreprise donne en location ou qu'elle détient dans l'espoir de réaliser des plus-values.

Cette définition exclut certains actifs qui sont les suivants :

- Les actifs utilisés par l'entreprise pour la production de biens ou de services (par exemple : ateliers, entrepôts,...) ou a des fins administratives ;
- Les actifs destinés à être vendus dans le cadre des activités ordinaires de l'entreprise (Par exemple, un promoteur qui détient des bâtiments en attente d'une vente ultérieure, ces derniers ne représentent pas des immeubles de placement) ;
- Les actifs qui sont loués à des salariés de l'entreprise ;
- Les immeubles en cours de construction ou d'aménagement même s'ils sont destinés à être des immeubles de placement ; et
- Les actifs qui sont loués à des locataires dans le cadre d'un contrat de location-financement.

Lorsqu'un immeuble de placement comprend une partie louée et une autre occupée par l'entreprise, nous distinguons les deux cas suivants :

- Si chaque partie peut être vendue séparément, la fraction louée doit être considérée comme un immeuble de placement ; et
- Si les deux parties ne peuvent être vendues séparément, l'ensemble ne constitue pas un immeuble de placement sauf si la fraction occupée par l'entreprise est non significative.

Lorsque le locataire est une société du groupe, l'immeuble ne peut être considéré comme un immeuble de placement dans les comptes consolidés. Par contre, dans les comptes individuels, il l'est.

Aussi, un immeuble détenu dans le cadre du contrat de location-financement ou simple peut avoir la qualité d'immeuble de placement s'il remplit, bien sûr, les conditions précitées.

2-1-2-2) Champ d'application :

La norme IAS 40 doit être appliquée à la comptabilisation, à l'évaluation et aux informations à fournir sur les immeubles de placement. On note que la norme IAS 40 « *Immeuble de placement* » ne traite pas des questions couvertes par l'IAS 17 « *Contrat de location* ».

L'IAS 40 s'applique également aux immeubles de placement en cours de redéveloppement pour une utilisation future continue en tant qu'immeubles de placement.

2-1-2-3) Objectif de la norme :

L'objectif de cette norme est de prescrire le traitement comptable des immeubles de placement et les dispositions correspondantes en matière d'information à fournir.

Le SCF algérien s'inspire de cette norme dans les articles 321-16, 321-17 et 321-18 du projet du SCF de juillet 2006.

2-2) Les normes relatives aux immobilisations incorporelles :

Les normes qui font référence aux immobilisations incorporelles sont :

- L'IAS 38 « *Immobilisations incorporelles* » ;
- L'IAS 17 « *Contrat de location* » ;
- L'IAS 36 « *Dépréciation d'actifs* » ; et
- L'IFRS 5 « *Actifs non courants détenus en vue de la vente* ».

Dans ce point, nous étudions la norme IAS 38 « *Immobilisations incorporelles* ». Les autres normes seront étudiées comme normes communes à l'ensemble des immobilisations.

2-2-1) La norme IAS 38 « *Immobilisations incorporelles* » :**2-2-1-1) Définition :**

L'IAS 38 a été publiée, par l'IASB, le 31 mars 2004. En raison du processus important de révision des normes engagé par l'IASB, l'IAS 38 a fait l'objet d'un amendement ultérieur.

La version révisée d'IAS 1 « *Présentation des états financiers* » publiée par l'IASB le 6 septembre 2007 a apporté des modifications à l'IAS 38.

2-2-1-2) Champ d'application :

La norme IAS 38 « *Immobilisations incorporelles* » doit être appliquée à la comptabilisation des immobilisations incorporelles, à l'exception :

- Des immobilisations incorporelles entrant dans le champ d'application d'une autre norme, par exemple, l'IAS 17 « *Contrat de location* » ;
- Des actifs financiers, tels que définis dans l'IAS 39 ; et
- Des droits miniers et des dépenses au titre de la prospection, du développement et de l'extraction de minerais de pétrole, de gaz naturel et autres ressources non renouvelables similaires qui sont couvertes par l'IFRS 6 « *Prospection et évaluation de ressources minérales* ».

2-2-1-3) Objectif de la norme :

L'objectif de la présente norme est de prescrire le traitement comptable des immobilisations incorporelles qui ne le sont pas spécifiquement par d'autres normes. Elle définit les critères de comptabilisation, les critères d'évaluation et les informations financières à fournir.

L'application de cette norme en Algérie apparaît, clairement, dans l'article 321 du projet du SCF algérien de 26 juillet 2006.

2-3) Les normes relatives aux immobilisations financières :

Dans ce cas, les normes concernées sont :

- La norme IAS 32 « *Instruments financiers : Présentation* » ;
- La norme IAS 36 « *Dépréciation d'actifs* » ;
- La norme IAS 39 « *Instruments financiers : comptabilisation et évaluation* » ;
- L'IFRS 7 « *Instruments financiers : informations à fournir* » ; et
- L'IFRS 9 « *Instruments financiers* ».

2-3-1) La norme IAS 32 « Instruments financiers : présentation » :

2-3-1-1) Définition :

La norme IAS 32 « *Instruments financiers : présentation* » contient des dispositions relatives à la présentation des instruments financiers. Ces dispositions traitent :

- Le classement des instruments financiers, du point de vue de l'émetteur, en *actifs et passifs financiers* et en *instruments de capitaux propres* ;
- Le classement des intérêts, des dividendes, des profits et des pertes y afférents ; et
- Les circonstances dans lesquelles les actifs et les passifs financiers doivent être compensés.

Selon l'IAS 32, un instrument financier est tout contrat qui donne lieu à un actif financier d'une entité et à un passif financier ou à un instrument de capitaux propres d'une autre entité.

Dans notre travail, nous nous intéressons aux actifs financiers immobilisés, c'est-à-dire, les instruments financiers enregistrés à l'actif du bilan et que la durée de leur détention par l'entreprise dépasse celle de l'exercice comptable.

L'IASB a publié le 18 août 2005 une nouvelle norme, IFRS 7 "*Instruments financiers : informations à fournir*" relative à l'information à fournir sur les instruments financiers. Cette dernière supprime les dispositions d'IAS 32 qui concernaient les informations à fournir puisque auparavant la norme IAS 32 s'appelait « *Instruments financiers : Informations à fournir et présentation* ». Par ailleurs, la version révisée de la norme IAS 1 "*Présentation des états financiers*" publiée par l'IASB le 6 septembre 2007 a apporté des modifications à l'IAS 32. Enfin, le 14 février 2008, l'IASB a publié des amendements à IAS 32 et à IAS 1, intitulés "*Instruments financiers remboursables par anticipation à la juste valeur et obligations liées à la liquidation*".

Les principes exposés dans cette norme (IFRS 7) complètent, donc, les principes de comptabilisation et d'évaluation des actifs financiers et des passifs financiers énoncés dans l'IAS 39 "*Instruments financiers : comptabilisation et évaluation*" ainsi que les principes régissant les informations à fournir énoncés dans l'IFRS 7 "*Instruments financiers : informations à fournir*".

2-3-1-2) Champ d'application :

L'IAS 32 s'applique sur tous les types d'instruments financiers comptabilisés ou non comptabilisés :

- Les instruments financiers comptabilisés incluent ceux des capitaux propres émis par l'entité et les actifs et passifs financiers qui font l'objet de l'application de la norme IAS 39 « *Instruments financiers : Comptabilisation et évaluation* » (cf. infra) ;
- Les instruments financiers non comptabilisés incluent certains instruments financiers qui n'entrent pas dans le champ d'application de la norme IAS 39 et, donc, font l'objet d'application de la norme IAS 32.

2-3-1-3) Objectif de la norme :

La norme IAS 32 « *Instruments financiers : Présentation* » a pour objectif de :

- Présenter les définitions des différentes catégories d'instruments financiers et de clarifier la classification en dettes ou capitaux propres des dits instruments ;
- Préciser les conditions selon lesquelles les instruments financiers sont portés au bilan ; et
- Fournir une large liste d'informations sur les instruments financiers y compris sur la juste valeur.

2-3-2) La norme IAS 39 « *Instruments financiers : comptabilisation et évaluation* » :**2-3-2-1) Définition :**

La dernière révision d'IAS 39 était en 2004. Cette version révisée a porté sur *la comptabilité de couverture à la juste valeur* pour la couverture du risque de taux d'intérêt associé à un portefeuille. Une autre révision a été en fin 2004. Cette dernière a porté sur *la transition et la comptabilisation initiale des actifs et passifs financiers*.

Par la suite, la version révisée d'IAS 1 "*Présentation des états financiers*", publiée en 2007, a apporté aussi des modifications à l'IAS 39.

2-3-2-2) Champ d'application :

L'IAS 39 doit être appliquée sur tous les types d'instruments financiers sauf cas particuliers, lorsqu'ils entrent dans le champ d'application d'une autre norme. Les cas suivants expliquent cette situation :

- Les participations dans des filiales, des entreprises associées et des coentreprises qui sont comptabilisées selon l'IAS 27 *"Etats financiers consolidés et individuels"*, l'IAS 28 *"Participations dans des entreprises associées"* ou l'IAS 31 *"Participations dans des coentreprises"*. Toutefois, dans certains cas, ces normes permettent à une entité de comptabiliser une participation dans une filiale, une entreprise associée ou une coentreprise conformément à l'IAS 39 ;
- Les droits et obligations résultant de contrats de location sont soumis, en principe, à la norme IAS 17 *"Contrats de location"* ;
- Les droits et obligations des employeurs découlant de plans d'avantages au personnel qui sont comptabilisés selon l'IAS 19 *"Avantages au personnel"* ;
- Etc.

Malgré l'application des dispositions de ces normes, le recours à certains principes de la norme IAS 39 est nécessaire. Cette dernière concerne, aussi, certains actifs non financiers.

2-3-2-3) Objectif de la norme :

L'IAS 39 a pour objectif d'établir les principes de comptabilisation et d'évaluation des actifs financiers, des passifs financiers et de certains contrats d'achat ou de vente d'éléments non financiers.

La norme IAS 39 a, donc, pour objectif :

- De présenter les méthodes de comptabilisation (et de décomptabilisation) des différentes formes d'instruments financiers ;
- D'analyser les méthodes d'évaluation des différentes formes d'instruments financiers ; et
- D'exposer les méthodes spécifiques de comptabilisation des instruments financiers dits de couverture.

Le SCF algérien traduit l'application de cette norme dans l'article 322 du projet SCF de juillet 2006.

2-3-3) La norme IFRS 7 « Instruments financiers : informations à fournir » :

2-3-3-1) Définition :

Au niveau de l'IASB, l'IFRS 7 « Instruments financiers : informations à fournir » a été publiée le 18 août 2005. Elle s'applique aux instruments financiers comptabilisés ou non comptabilisés.

L'IFRS 7 impose de fournir des informations sur l'impact des instruments financiers sur la situation financière et la performance de l'entité.

Les principes exposés dans cette norme complètent ceux énoncés dans l'IAS 32 « Instruments financiers: Présentation » et l'IAS 39 « Instruments financiers : comptabilisation et évaluation ».

La version révisée d'IAS 1 "Présentation des états financiers" publiée en 2007 a apporté des modifications à l'IFRS 7 ainsi que des amendements à l'IAS 39 portant sur l'option de la juste valeur.

L'IFRS 7 impose de fournir des informations sur l'impact des instruments financiers sur la situation financière et la performance de l'entité. Ces informations comprennent plusieurs exigences, antérieurement prévues dans l'IAS 32, qualitatives et quantitatives⁴ sur les risques auxquels l'entité est exposée. Donc, on doit indiquer la provenance de ces risques et des informations minimales sur le risque de crédit, le risque de liquidité et le risque commercial.

⁴ : Les informations quantitatives concernent l'étendue de l'exposition aux risques, à partir de l'information fournie au personnel clé de la direction de l'entité.

2-3-3-2) Champ d'application :

L'IFRS 7 doit être appliquée par toute entreprise, quelque soit sa taille, sur tous les types d'instruments financiers, à l'exception :

- Des participations dans des filiales, des entreprises associées et des coentreprises. Les entités doivent également appliquer la présente norme à tout instrument dérivé relatif à une participation dans une filiale, une entreprise associée ou une coentreprise, sauf si l'instrument dérivé répond à la définition d'un instrument de capitaux propres de l'entité selon l'IAS 32 ;
- Des droits et obligations des employeurs découlant de plans d'avantages au personnel auxquels s'applique l'IAS 19 "Avantages du personnel" ;
- Des contrats au titre d'une contrepartie éventuelle dans un regroupement d'entreprises (« IFRS 3 "Regroupements d'entreprises" »). Cette exemption ne s'applique qu'à l'acquéreur ;
- Des contrats d'assurance tels que définis dans l'IFRS 4 "Contrats d'assurance". Toutefois, l'IFRS 7 s'applique aux produits dérivés qui sont incorporés dans les contrats d'assurance si l'IAS 39 impose à l'entité de les comptabiliser séparément. De plus, un émetteur doit appliquer la présente norme aux contrats de garantie financière lorsqu'il comptabilise et évalue ces contrats conformément à l'IAS 39. En revanche, lorsqu'il choisit de comptabiliser et d'évaluer ces contrats conformément à l'IFRS 4 « *contrats d'assurance* », il doit appliquer cette dernière ; et
- Des instruments financiers, des contrats et des obligations liés à des transactions de paiements fondées sur des actions couverts par l'IFRS 2 "*Païement fondé sur des actions*".

2-3-3-3) Objectif de la norme :

L'objectif de la norme IFRS 7 est d'imposer aux entités de fournir des informations dans leurs états financiers qui vont permettre aux utilisateurs d'évaluer :

- l'importance des instruments financiers au regard de la situation financière et de la performance financière de l'entité ; et
- la nature et l'ampleur des risques découlant des instruments financiers auxquels l'entité est exposée au cours de l'exercice et à la date de clôture ainsi que la façon dont l'entité gère ces risques.

2-3-4) La norme IFRS 9 « Instruments financiers » :

2-3-4-1) Définition :

La norme IFRS 9 « Instruments financiers » a été publiée par l'IASB le 12 novembre 2009. Elle vise à remplacer la norme IAS 39 « Instruments financiers : comptabilisation et évaluation ». Cette dernière a été critiquée et jugée comme responsable d'amplifier la crise financière déclenchée aux USA en 2007. Le changement a été initié lors de la rencontre du G20⁵ en avril 2009.

L'IASB avait proposé que son application anticipée soit possible dès la clôture des comptes au 31 décembre 2009, alors qu'elle n'est pas obligatoire jusqu'au 1^{er} Janvier 2013.

Le déploiement de la norme IFRS 9 comprend trois (03) phases qui sont les suivantes :

- La première phase de la norme IFRS 9 traite la classification et l'évaluation des actifs financiers. Le classement selon l'IFRS 9 est fonction, d'une part, du modèle d'activité dans laquelle l'actif financier est utilisé et, d'autre part, des caractéristiques contractuelles de l'instrument. C'est cette première étape qui a été publiée en novembre 2009 ;
- La seconde phase concerne la dépréciation des actifs financiers ; et
- La troisième phase concerne la comptabilisation des opérations de couverture.

Les principaux changements apportés par l'IFRS 9 par rapport à la norme IAS 39 sont les suivants :

- Les quatre catégories des règles d'évaluation existantes pour les actifs financiers sont remplacées par deux catégories : le coût amorti et la juste valeur ;
- Le classement en juste valeur est, donc, soit fonction du modèle d'activité (par exemple pour les actifs financiers détenus dans une optique de trading « échange »), soit fonction des caractéristiques contractuelles de l'actif ;

⁵ : Le Groupe des 20 (ou G20) est un forum, créé en 1999, après la succession des crises financières à la fin des années 1990. La première rencontre s'est tenue à Berlin les 15 et 16 décembre 1999. Le G20 vise à favoriser la concertation internationale, en intégrant le principe d'un dialogue élargi tenant compte du poids économique croissant pris par un certain nombre de pays.

- Les reclassifications sont interdites sauf si le modèle d'activité change. Dans ce cas, le reclassement est prospectif ;
- Tous les investissements en actions sont classés en juste valeur.
- L'exception permettant de conserver au coût amorti les investissements en actions non cotées est supprimée, mais des règles sont proposées pour indiquer dans quelles circonstances le coût amorti peut être une estimation appropriée de la juste valeur.
- Enfin, des règles spécifiques sont introduites pour les actifs financiers qui créent une concentration du risque de crédit et qui concerne un nombre limité d'entreprises.

2-3-4-2) Champ d'application :

La norme IFRS 9 « *Instruments financiers* » doit être appliquée par toutes les entreprises sur tous les actifs financiers entrant dans le champ d'application de la norme IAS 39 « *Instruments financiers : comptabilisation et évaluation* » auparavant. Cela, en matière de classification, évaluation et dépréciation des actifs financiers ainsi qu'en matière de la comptabilisation des opérations de couverture des risques.

2-3-4-3) Objectif de la norme :

Cette nouvelle norme a pour objectif de simplifier les modalités de classement et de comptabilisation des actifs financiers que se soient les instruments de dettes ou de capitaux propres. Son objectif, aussi, est de remplacer la norme IAS 39 dans son intégralité à la fin de l'année 2010.

2-4) Les normes communes :

Les normes en question sont :

- La norme IAS 17 « *Contrats de location* » ;
- La norme IAS 36 « *Dépréciation d'actifs* » ; et
- La norme IFRS 5 « *Actifs non courants détenus en vue de la vente et activités abandonnées* ».

Ces normes couvrent toutes les catégories d'immobilisations, c'est-à-dire, immobilisations corporelles, incorporelles et financières.

2-4-1) La norme IAS 17 « Contrat de location » :**2-4-1-1) Définition :**

Selon la norme IAS 17 « *Contrat de location* », un contrat de location est un accord par lequel le bailleur (propriétaire) cède au preneur (locataire), pour une période déterminée, le droit d'utilisation d'un actif en échange d'un paiement ou d'une série de paiements.

La norme IAS 17 distingue, essentiellement, entre deux types de contrats de location : *Un contrat de location-financement* (finance leases) et *un contrat de location simple* (operating leases). Pour cela, elle a offert une liste d'exemples, qui pourraient conduire à classer un contrat en tant que contrat de location-financement qui sont les suivants :

- Si le preneur peut résilier le contrat de location, les pertes subies par le bailleur relatives à la résiliation sont à la charge du premier ;
- Les profits ou pertes résultant de la variation de la juste valeur par rapport à la valeur résiduelle sont à la charge du preneur ;
- Le preneur a la faculté de poursuivre la location pour une deuxième période moyennant un loyer sensiblement inférieur au prix du marché ;
- La propriété du bien sera transférée au locataire au bout du contrat ;
- La durée du contrat couvre la majeure partie de la durée de vie de l'actif loué ; et
- le bien loué peut être utilisé librement par le locataire mais sans modifications majeures.

Par contre, un contrat de location simple désigne tout contrat de location autre qu'un contrat de location-financement.

Alors, la norme IAS 17 vient de mettre en évidence l'évaluation et la comptabilisation de ces types de contrats chez le bailleur et chez le preneur. Cette norme a été révisée en 2003.

2-4-1-2) Champ d'application :

L'IAS 17 s'applique à tous les contrats de location à l'exception des :

- Contrats de location portant sur l'exploration ou l'utilisation de minéraux, de pétrole, de gaz naturel et autres ressources similaires non renouvelables ;
- Accords de licence portant sur des films cinématographiques, des enregistrements vidéo, des pièces de théâtre, des manuscrits, des brevets et des droits d'auteur ; et
- Autres contrats régis par d'autres normes comme le cas des immeubles de placement entrant dans le champ d'application de la norme IAS 40 « *Immeubles de placement* ».

2-4-1-3) Objectif de la norme :

L'IAS 17 « *Contrat de location* » a pour objectif de définir et de prescrire les principes comptables appropriés et les informations à fournir au titre du contrat de location-financement et de contrat de location simple, que se soit pour le bailleur du bien que pour le preneur.

L'article 335 du projet du SCF algérien, de juillet 2006, s'est largement inspiré de la norme internationale IAS 17 « *Contrat de location* ».

2-4-2) La norme IAS 36 « *Dépréciation d'actifs* » :

2-4-2-1) Définition :

La norme IAS 36 « *Dépréciation d'actifs* » traite de la dépréciation des actifs et indique les modalités à suivre lorsque la valeur recouvrable⁶ d'un bien est inférieure à sa valeur comptable. Ces modalités reposent sur l'identification d'indices de dépréciation et de tests qui devront être effectués pour tous les actifs ou groupes d'actifs appartenant à l'entreprise.

La version révisée d'IAS 1 « *Présentation des états financiers* » publiée par l'IASB le 6 septembre 2007 a apporté des modifications à la présente norme.

⁶ : La valeur recouvrable correspond au maximum entre la valeur d'utilité et la valeur vénale.

2-4-2-2) Champ d'application :

L'IAS 36 doit être appliquée à la comptabilisation de la dépréciation de tous les actifs autres que :

- Les stocks (couverts par la norme IAS 2 "*Stocks*") ;
- Les actifs générés par des contrats de construction (régis par l'IAS 11 « *Contrats de construction* ») ;
- Les actifs d'impôt différé (couverts par l'IAS 12 "*Impôts sur le résultat*") ;
- Les actifs générés par des avantages du personnel (couverts par l'IAS 19 "*Avantages du personnel*") ;
- Les actifs financiers compris dans le champ d'application d'IAS 39 "*Instruments financiers : comptabilisation et évaluation*" ;
- Les immeubles de placement évalués à la juste valeur (cf. supra, IAS 40 "*Immeubles de placement*") ;
- Les actifs biologiques liés à une activité agricole évalués à la juste valeur diminuée des coûts estimés de vente (couverts par l'IAS 41 "*Agriculture*") ;
- Les coûts d'acquisition différés et les immobilisations incorporelles générées par les droits contractuels d'un assureur selon des contrats d'assurance entrant dans le champ d'application de l'IFRS 4 "*Contrats d'assurance*" ; et
- Les actifs non courants classés comme étant détenus pour la vente selon l'IFRS 5 "*Actifs non courants détenus pour la vente et activités abandonnées*".

2-4-2-3) Objectif de la norme :

La présente norme a pour objectif de prescrire l'ensemble des règles nécessaires à la valorisation, la comptabilisation et à l'information à fournir, en annexe, en matière de dépréciation d'actifs. Cette norme prescrit, aussi, les modalités de détermination des valeurs recouvrables et la comptabilisation des pertes de valeur ainsi que les reprises et l'ensemble de leurs impacts.

Les articles 312-4, 312-5, 312-6 du projet du SCF algérien s'inspirent de la présente norme comptable internationale.

2-4-3) La norme IFRS 5 « Actifs non courants détenus en vue de la vente et activités abandonnées » :

2-4-3-1) Définition :

L'IFRS 5 « Actifs non courants détenus en vue de la vente et activités abandonnées » a été publiée par l'IASB en mars 2004. L'IFRS 5 annule et remplace l'IAS 35 "Abandon d'activités".

La version révisée d'IAS 1 "Présentation des états financiers" publiée par l'IASB le 6 septembre 2007 a apporté des modifications à l'IFRS 5.

Une entité doit classer un actif non courant (ou un groupe destiné à être cédé) comme détenu en vue de la vente si sa valeur comptable est recouvrée, principalement, par le biais de sa vente plutôt que par l'utilisation continue. Pour cela, l'actif (ou le groupe destiné à être cédé) doit être immédiatement disponible pour la vente dans son état actuel et sous réserve uniquement des conditions habituelles pour la vente de tels actifs (ou groupes destinés à être cédés).

2-4-3-2) Champ d'application :

Les dispositions de classification et de présentation de la norme IFRS 5 s'appliquent à tous les actifs non courants et aux groupes destinés à être cédés comptabilisés. Les dispositions d'évaluation de la présente norme s'appliquent à tous les actifs non courants à l'exception des actifs couverts par d'autres normes (cf. supra).

2-4-3-3) Objectif de la norme :

L'objectif de la norme IFRS 5 est de spécifier la comptabilisation d'actifs non courants détenus en vue de la vente, leur présentation et les informations à fournir en annexe sur les activités abandonnées.

3- Les retraitements des immobilisations lors du passage au SCF algérien :

Au 31 Décembre 2009 et afin d'assurer la comparabilité entre les exercices, un retraitement des comptes lors de la réouverture au premier Janvier 2010 est nécessaire. Ces retraitements concernent les éléments suivants :

3-1) La décomptabilisation des frais préliminaires :

Lors du passage, on doit décomptabiliser ce type de frais. Le SCF algérien ne reconnaît pas les frais préliminaires comme des immobilisations. Exception faite pour la décomptabilisation de ce genre de frais, la LFC pour 2009 autorise leur résorption selon leur plan de résorption initial.

3-2) La décomptabilisation des immobilisations de faible valeur :

La LFC pour 2009 fixe un seuil de 30 000 DA. Donc, toute dépense dont la valeur est inférieure à ce montant doit être enregistrée comme charge même si elle répond à la définition d'une immobilisation.

3-3) L'activation des dépenses de démantèlement et de remise en état du site :

Le coût de démantèlement d'une installation ou de remise en état du site doit être identifié au départ et doit être inclus dans le coût d'acquisition ou de production de l'immobilisation concernée.

3-4) L'activation des dépenses de sécurité et de protection de l'environnement :

Ces dépenses ne représentent pas des immobilisations, mais, elles sont indispensables à la conformité et le bon fonctionnement de l'actif immobilisé.

3-5) L'activation des frais de recherche et de développement :

L'activation de ce type de frais obéit à certaines conditions qui seront étudiées dans la troisième section de ce chapitre.

3-6) Le matériel de réserve et les pièces de rechange spécifiques :

L'entreprise doit identifier ces éléments, qui étaient comptabilisés jusqu'au 31/12/2009 en stock, et procéder à leur comptabilisation dans le compte concerné d'immobilisations comme composant distinct.

3-7) Les immobilisations acquises par des contrats de location-financement :

La valeur comptable de l'immobilisation acquise par un contrat de location-financement, au 31/12/2009, est soit celle convenue à la date du contrat, soit la valeur réévaluée si l'entreprise opte pour la méthode de la réévaluation. Si cette immobilisation est composée de plusieurs éléments significatifs, au moment du passage, le principe de comptabilisation par composants doit être respecté.

3-8) Les immobilisations mises en concession :

Ces immobilisations doivent être comptabilisées au bilan du concessionnaire et non au bilan du propriétaire (concedant).

4- Les modes d'évaluation des immobilisations :

L'évaluation est le processus consistant à déterminer les montants monétaires auxquels les éléments des états financiers vont être comptabilisés et inscrits au bilan et au compte de résultat. Ces règles sont définies par les normes comptables internationales IAS/IFRS et sont adoptées par le SCF algérien. Ces règles sont en nombre de quatre (04) qui sont les suivantes :

- Le coût historique (Historical cost) :

Les actifs sont comptabilisés pour le montant de trésorerie ou d'équivalents de trésorerie payés ou pour la juste valeur de la contrepartie donnée pour les acquérir au moment de leur acquisition. C'est cette règle qui est préconisée en Algérie en matière d'évaluation.

- **Le coût actuel (current cost) ou juste valeur (fair value) :**

Les actifs sont comptabilisés pour le montant de trésorerie ou d'équivalents de trésorerie qu'il faudrait payer si le même actif ou un actif équivalent étaient acquis actuellement.

- **La valeur de réalisation (ou de règlement) :**

Les actifs sont comptabilisés pour le montant de trésorerie ou d'équivalents de trésorerie qui pourraient être obtenu actuellement en vendant l'actif lors d'une sortie volontaire.

- **La valeur actualisée ou valeur d'utilité :**

Les actifs sont comptabilisés pour la valeur actualisée des entrées nettes futures de trésorerie qu'ils génèrent dans le cours normal de l'activité. C'est le fait de ramener la valeur des montants futurs, qui seront encaissés par l'entreprise en utilisant l'actif immobilisé acquis, au moment de l'évaluation.

Selon le projet du SCF algérien de juillet 2006⁷, la méthode d'évaluation des actifs immobilisés est fondée, en règle générale, sur la convention du coût historique.

Afin d'aboutir au même ou un traitement des immobilisations proche de celui du référentiel international, le SCF algérien s'est inspiré largement du traitement comptable de l'IASB. L'objectif est de faciliter la lecture et la compréhension de l'information financière publiée dans les états financiers par les agents économiques nationaux et étrangers. Alors, le SCF algérien reprend, dans la plupart des cas, les mêmes règles et définitions que celles publiées par le normalisateur international IASB.

⁷ : Dans son article 312-1.

Section II : Evaluation initiale et comptabilisation des immobilisations corporelles.

Le normalisateur algérien essaye, toujours, de rapprocher les normes comptables algériennes de celles de l'organisme international « IASB ». Ce dernier réserve quatre normes comptables internationales pour le traitement des immobilisations corporelles. Ces normes sont : l'IAS 16, l'IAS 17, l'IAS 36 et l'IAS 40. Le SCF algérien s'inspire, largement de ces normes.

Dans cette section, nous étudions le traitement comptable initial des immobilisations corporelles ainsi que leur comptabilisation avec référence aux textes réglementaires algériens.

1- Les immobilisations corporelles et le SCF algérien :

1-1) La nomenclature des comptes des immobilisations corporelles :

Les immobilisations corporelles sont des éléments tangibles. Ces éléments se ventilent sur les comptes suivants :

211- Terrains :

On enregistre dans ce compte les terrains nus, les terrains aménagés, terrains de gisement et les terrains bâtis dont l'entreprise est propriétaire. Il se débite par l'acquisition d'immobilisation et se crédite par la cession (vente).

Il comprend les sous-comptes suivants :

2110- Terrains de construction et chantiers : il s'agit des terrains bâtis ou à bâtir. Il comprend, donc, les terrains de bâtiments ou d'ouvrages.

2111- Carrières et gisements : il comprend les terrains d'exploitation d'où l'entreprise extrait des matières et fournitures. Ces derniers vont servir à la fabrication ou la vente.

2116- Autres terrains : il comprend les terrains autres que ceux enregistrés dans les deux comptes précédents.

212- Agencements et aménagements de terrains :

Ce compte enregistre la valeur des travaux destinés à la mise en l'état du terrain. Ces frais ne doivent pas être rajoutés à la valeur du terrain.

213- Constructions :

Dans ce cas, on enregistre les montants relatifs aux aménagements et agencements des constructions. Il comprend les bâtiments, les installations générales et aménagements et les ouvrages d'art (ponts, passerelle, galerie et quais). Ce compte se subdivise en sous-comptes comme suit :

2131- Bâtiments : ce compte regroupe les bâtiments industriels, les bâtiments administratifs et les bâtiments commerciaux. Ces bâtiments sont enregistrés à leur valeur d'entrée comprenant tous les frais y afférents. L'approche par composant prévoit que les bâtiments peuvent être décomposés en quatre éléments de durées de vie différentes et qui sont : les murs, la toiture, les ascenseurs et tous les autres aménagements.

2135- Installations générales, agencement et aménagements des constructions : il comprend les installations d'eau, du gaz, d'électricité, de carburant, de chauffage, de climatisation, etc. Ces installations sont destinées à établir une liaison entre les investissements ou de les mettre en état de marche. Elle ne concerne pas, donc, les bâtiments. Ce compte lui-même se subdivise en sous-comptes suivants :

21351- Installation d'eau ;

21352- Installation d'électricité ;

21353- Installation de gaz ;

21354- Installation de vapeur ;

21355- Installation de protection et de sécurité ;

21356- Installation de télécommunication ;

21357- Autres installations.

2138- Ouvrages d'infrastructure : Il enregistre les travaux de création, de transformation ou de rénovation d'ouvrages de génie civil relatifs à l'infrastructure interne (voies de transport y compris les parking et les ouvrages d'art situés à l'intérieur de l'entreprise), l'infrastructure environnante (sont les mêmes que les précédents mais situés à l'extérieur de l'entreprise) ou le raccordement à l'infrastructure externe (il s'agit de travaux d'infrastructure effectués par l'entreprise à l'extérieur de son siège). Ce compte se subdivise comme suit :

21381- Voies de terre ;

21382- Voies de fer ;

21383- Voies d'eau ;

21384- Barrages, puits d'eau ; et

21385- Pistes d'aérodromes.

215- Installations techniques, matériel et outillage industriels :

Ce compte regroupe les installations, matériels, outillages, ainsi que certains agencements rattachés à l'activité industrielle ou commerciale de l'entreprise. Il comprend, donc, tous les biens de l'entreprise, meubles ou immeubles à l'exception des terrains et leur agencement. Ce compte comprend les sous-comptes suivants :

2151- Installations complexes spécialisées : il regroupe des installations qui constituent un ensemble servant à usage spécialisé. Cet ensemble peut comprendre des investissements de différentes natures qui sont séparables mais liés pour leur fonctionnement.

2153- Installations à caractère spécifique : il enregistre des installations qui sont affectées à un usage bien déterminé notamment pour l'étude de la rentabilité spécifique d'un investissement.

2154- Matériels industriels : il regroupe l'ensemble du matériel de l'entreprise tels que les machines, matériels d'entretien des ateliers, matériels de laboratoire, etc. Il regroupe les sous-comptes suivants :

21541- Matériel électrique et télécommunication ;

21542- Equipement mécanique d'atelier ;

21543- Matériel de protection et sécurité ;

21544- Matériel de pesage et analyse ;

21545- Matériel de pompage ;

21549 - Autres équipements.

2155- Outillages industriels : il s'agit des instruments, à durée de vie dépassant l'année dont leur utilisation est liée à celle d'un matériel. Il regroupe les sous-comptes suivants :

21551- Outillage électrique et de télécommunication ;

21552- Outillage mécanique d'atelier ;

21553- Outillage de protection et sécurité ;

21554- Outillage de pesage et analyse ;

21555- Outillage de pompage.

2157- Agencements et aménagements des matériels et outillage industriels : il enregistre les travaux permettant de mettre et de maintenir en état de fonctionnement ces matériels et outillages.

218- Autres immobilisations corporelles :

Ce compte est subdivisé comme suit :

2181- Installations générales, agencements, aménagements divers :
Il enregistre des montants dépensés sur des installations générales, agencements et aménagements divers dont l'entreprise n'est pas propriétaire. Il concerne les installations

d'eau, de vapeur, de gaz, d'électricité, de carburant, de chauffage, de climatisation, de manutention des équipements autres que les bâtiments et les installations complexes générales et spécialisées, etc.

2182- Matériel de transport : Il regroupe tous les appareils et véhicules concernant le transport des personnes et de marchandises que se soit terrestre, ferroviaire, naval ou aérien. Il comprend les sous-comptes suivants :

21821- Matériel automobile ;

21822- Matériel hippomobile ;

21824- Véhicule d'incendie et secours ambulance ;

21825- Matériel engins spéciaux ;

21826- Remorques ;

21828- Vélomoteur motocycles ; et

21829- Autres matériels de transport.

2183- Matériel de bureau et matériel informatique : il regroupe tout le matériel de bureau, telle que la machine à calculer, et le matériel informatique, par exemple un ordinateur, l'imprimante, etc.

2184- Mobilier de bureau : ce compte comprend l'ensemble des meubles utilisés à l'intérieur du bureau telles que les tables, les chaises, les armoires, commodes, etc.

2185- Cheptel : il enregistre les différentes catégories d'animaux possédés par l'entreprise, par exemple, les chiens de garde.

2186- Emballages récupérables : il s'agit des emballages livrés en même temps que les produits finis mais non vendus aux clients.

Ce compte comprend les sous-comptes suivants :

21861- Bouteilles de gaz ;

21862- Citernes ;

21863- Containers ;

21864- Fûts ; et

21866- Autres emballages récupérables.

221- Terrains en concession⁸ :

Il regroupe les catégories de terrains cités précédemment et dont l'entreprise, ici, est locataire et non pas propriétaire.

222- Agencements et aménagements de terrains en concession :

Il s'agit de travaux de mise en l'état du terrain dont l'entreprise n'est pas propriétaire, et donc, locataire.

223- Constructions en concession :

Il s'agit des aménagements et agencements de terrains dont l'entreprise est locataire.

225- Installations techniques en concession :

C'est la catégorie d'immobilisations corporelles citée dans le compte 215 « *Installations techniques* » dont l'entreprise, dans ce cas, est locataire.

228- Autres immobilisations corporelles en concession :

Il concerne les autres immobilisations corporelles dont l'entreprise n'est pas propriétaire, et donc, locataire.

229- Droits du concédant :

Il enregistre la contrepartie de toutes les immobilisations reçues en concession, uniquement, à titre gratuit.

⁸ : La concession du service public est définie comme un contrat par lequel une personne publique (concédant) confie à une personne physique ou morale (concessionnaire) l'exécution d'un service public, à ses risques et périls, pour une durée déterminée généralement longue, moyennant le droit de percevoir des redevances sur les usagers du service public.

232- Immobilisations corporelles en cours :

Il enregistre le coût des immobilisations créées par l'entreprise pour ses propres besoins ou des travaux de longue durée confiés à des tiers. Il comprend les mêmes éléments que le compte d'immobilisations corporelles. Ces comptes sont les suivants :

2321- Terrains : lui-même comprend les sous-comptes suivants :

23211- Terrains de construction et chantiers ;

23212- Carrières et gisements ; et

23216- Autres terrains.

2322- Agencements et aménagements de terrain : il comprend ce qui suit :

23221- Installation d'eau ;

23222- Installation d'électricité ;

23223- Installation de gaz ;

23224- Installation de vapeur ;

23225- Installation de protection et sécurité ;

23226- Installation de télécommunication ; et

23229- Autres installations.

2323- Constructions.

2325- Installations techniques.

2328- Autres immobilisations corporelles : Il comprend les immobilisations autres que celles précédemment citées.

2382- Avances et acomptes versés sur commande des immobilisations corporelles :

Il enregistre les sommes versées par l'entreprise pour l'acquisition des immobilisations.

1-2) Traitement comptable lors du passage au nouveau référentiel :

Afin d'obéir au principe de comparabilité des exercices comptables successifs, des retraitements sont nécessaires pour le passage à un nouveau référentiel comptable (SCF). Le passage du PCN au SCF algérien donne lieu à un reclassement des comptes. Ce reclassement peut engendrer l'éclatement d'un compte PCN en plusieurs comptes SCF ou le regroupement de plusieurs comptes PCN en un seul compte SCF.

Ainsi, il est proposé le tableau de translation des immobilisations corporelles ci-après :

Figure n° 1 : Le tableau de translation des immobilisations corporelles (PCN/SCF) :

Comptes PCN		Comptes SCF	
N°	Intitulés	N°	Intitulés
220	Terrains	211	Terrains
240	Bâtiments	213XX	Constructions
241	Ouvrage d'infrastructure		
242	Installations complexes	215XX	Installations techniques, matériel et outillage industriels
243	Matériel et outillage		
244	Matériel de transport	218XX	Autres immobilisations corporelles
245	Equipement de bureau		
246	Emballages récupérables		
247	Agencements et installations	212XX	Agencements et aménagements de terrain
		213XX	Agencements et aménagements construction
		215XX	Installations techniques, matériel et outillage Industriels
		218XX	Autres immobilisations corporelles
250	Bâtiments sociaux	213xx	Constructions
251	Equipements sociaux, matériel	218XX	Autres immobilisations corporelles
252	Equipements sociaux, mobilier et équipement ménager		
257	Equipements sociaux, aménagements	218XX	Autres immobilisations corporelles
		213XX	Constructions
280	Investissements en cours	232	Immobilisations corporelles en cours
		237	Immobilisations incorporelles en cours
290	Amortissement des investissements	280	Amortissement des immobilisations incorporelles
		281	Amortissement des immobilisations corporelles
		29	Pertes de valeur sur immobilisations.

Source : Note méthodologique de première application les immobilisations corporelles, Conseil National de la Comptabilité, Ministère des Finances.

Ainsi, les immobilisations corporelles constituées de plusieurs éléments significatifs, qui ont été enregistrées comme un seul élément, doivent être retraitées pour être enregistrées selon l'approche par composant. Par exemple, les bâtiments enregistrés comme des actifs uniques doivent être retraités selon l'approche par composants et, donc, doivent être enregistrés par les éléments qui les composent, c'est-à-dire, les murs, la toiture, les ascenseurs et les autres éléments (les menuiseries, chauffage et électricité, etc.).

Les frais d'emprunt qui figuraient dans le PCN dans les comptes 201 « *Frais d'emprunt* » et 202 « *Frais d'investissement* » qui sont directement attribuables à l'acquisition, à la construction ou à la production d'une immobilisation faisant l'objet d'une longue durée de préparation, sont incorporés dans le coût de cet actif s'ils sont identifiés et remplissent les conditions d'activation.

1-3) Évaluation initiale et comptabilisation :

1-3-1) Évaluation initiale :

L'entreprise peut avoir des immobilisations de différentes manières, elle peut les acheter, les produire ou les échanger par d'autres actifs immobilisés comme elle peut les avoir gratuitement ou dans le cadre un contrat. Alors, la détermination de la valeur d'entrée de ces immobilisations diffère.

1-3-1-1) Une immobilisation acquise :

Une immobilisation acquise est une immobilisation achetée par l'entreprise auprès d'une autre personne physique ou morale. L'entreprise doit évaluer cet actif corporel à son coût d'acquisition selon l'article 112-2 de l'arrêté du 26 juillet 2008. Les éléments constituant le coût d'acquisition sont bien déterminés dans l'article 112-3 du même arrêté. Ces éléments sont les suivants :

- Le prix d'achat duquel on doit déduire les remises⁹, les rabais¹⁰, les ristournes¹¹ et les escomptes¹² de règlements ;

⁹ : Réduction accordée habituellement pour une opération donnée en fonction de l'importance de la vente, de la qualité du client, etc.

¹⁰ : Réduction accordée exceptionnellement pour prendre en compte un défaut, un retard ou la non-conformité d'un bien.

¹¹ : Réduction accordée périodiquement en fonction de la qualité du client, du montant du chiffre d'affaires réalisé sur une période donnée.

¹² : Réduction de nature financière strictement liée aux conditions de paiement.

- Les frais d'emprunt liés à l'acquisition de l'immobilisation ;
- Les droits de douane et taxes non récupérables ; et
- Les frais directement attribuables à la mise en état de marche en vue de l'utilisation prévue. Ces frais comprennent les frais de livraison et de manutention initiaux, les frais d'installation, les honoraires de professionnels tels que les architectes et les ingénieurs qui constituent des frais directement attribuables. Aussi, les frais de transport de l'actif, les coûts futurs de démantèlement et de rénovation du site.

Alors que sont exclus du coût d'acquisition, les frais généraux¹³, les frais de formation du personnel utilisateur de l'immobilisation et les pertes d'exploitation subies avant que l'immobilisation ne fonctionne normalement. Ces frais sont, donc, comptabilisés comme des charges dans le compte de résultat.

Quand l'actif n'est pas payé dans l'immédiat, son coût représente la valeur actualisée du montant futur si l'effet de cette actualisation est significatif.

1-3-1-2) Une immobilisation produite en interne :

Une immobilisation produite en interne est une immobilisation fabriquée par l'entreprise, elle-même, et qui va être immobilisée, c'est-à-dire, utilisée au sein de la même entreprise pour une période dépassant celle du cycle d'exploitation.

Les biens immobilisés produits par l'entité, elle-même, doivent être évalués, selon l'article 112-2 de l'arrêté du 26 juillet 2008, par le coût de leur production. Les frais que doit comprendre ce dernier sont fixés par l'article 112-4 du même arrêté. Le coût de production englobe tous les coûts directement liés à la production de cet actif. Autrement dit, on doit inclure le coût d'acquisition des matières consommées et toutes les charges de production fixes¹⁴ et variables¹⁵ ainsi que le coût d'emprunt lorsque l'actif est éligible¹⁶.

On note que les charges de personnel, y compris les provisions pour retraites, font partie de coût de production de l'actif immobilisé produit en interne.

¹³ : Article 112-3 de l'arrêté de 26/07/2008 publié dans le JO n° 19 du 25/03/2009.

¹⁴ : Les frais d'électricité, de climatisations, etc.

¹⁵ : Par exemple, la main d'œuvre.

¹⁶ : Un actif éligible est un actif qui nécessite une durée de production longue.

1-3-1-3) Une immobilisation échangée par un autre actif immobilisé :

Une immobilisation échangée par une autre est une immobilisation obtenue par l'entreprise en cédant celle-ci à une autre entreprise pour avoir un actif immobilisé en contre partie.

Pour les biens acquis par voie d'échange, on distingue entre *les actifs dissemblables* qui sont enregistrés à la juste valeur des actifs reçus et *les actifs similaires* qui sont enregistrés à la valeur comptable des actifs donnés en échange selon l'article 112-2 de l'arrêté du 26 juillet 2008.

Concernant les biens reçus à titre gratuit, ils sont évalués par leur juste valeur à la date d'entrée selon l'article 112-2 de l'arrêté du 26 juillet 2008. Par contre, les immobilisations reçues à titre d'apport en nature sont enregistrées par leur valeur d'apport¹⁷ (selon le dernier article).

1-3-2) Comptabilisation après évaluation initiale :

La valeur d'entrée des immobilisations dans le patrimoine de l'entreprise est enregistrée au débit du compte approprié de la classe 2 « *Comptes d'immobilisations* » en créditant un compte financier, par exemple, le compte 512 « *Banque* » (si l'immobilisation est payée en cash) ou le compte 404 « *Fournisseurs d'immobilisations* » (si l'immobilisation sera réglée à crédit).

L'enregistrement des immobilisations corporelles acquises se fait comme suit :

		Date d'entrée		
21		Immobilisation corporelle	XXX	
44562		Etat, TVA déductible sur immobilisations	XXX	
	404	Fournisseurs d'immobilisations		XXX
		Acquisition d'une immobilisation corporelle		

¹⁷ : La valeur d'apport correspond à la valeur à laquelle les actifs sont apportés à la société bénéficiaire des apports dans le cadre d'une fusion ou d'un apport d'actifs.

Concernant les immobilisations produites en interne, son enregistrement comptable lors de leur entrée dans le patrimoine de l'entreprise passe comme suit :

		Date d'entrée		
21		Immobilisation corporelle	XXX	
	732	Production immobilisée d'actifs corporels		XXX

Généralement, la production des immobilisations par l'entreprise dépasse l'exercice comptable, donc, quand l'immobilisation est toujours en cours de réalisation, l'enregistrement comptable, à la fin de l'exercice, passe comme suit :

		31/12/ n		
23		Immobilisation corporelle en cours	XXX	
	73	Production immobilisée		XXX
		Production en cours d'actif corporel		

L'entreprise doit enregistrer les dépenses relatives à la production de l'immobilisation comme c'est mentionné ci-dessus tant que l'immobilisation est en cours de réalisation. Après l'achèvement des travaux, l'enregistrement comptable y afférent est le suivant :

21		Immobilisation corporelle	XXX	
	23	Immobilisation corporelle en cours		XXX
	73	Production immobilisée		XXX

Notons que les immobilisations acquises dont la valeur n'est pas importante sont considérées comme des charges et non pas des actifs immobilisés. Selon le SCF algérien,

les éléments de faible valeur dont le montant hors taxe n'excède pas 30.000 DA peuvent être constatés comme charge déductible de l'exercice de leur rattachement (l'article 5 de l'ordonnance n° 09-01 de 22/07/2009 portant loi de finances complémentaire pour 2009 publiée dans le J.O. n° 44 de 26/07/2009). Cette dépense sera enregistrée, donc, dans l'un des deux comptes suivants de la classe 6 « *Comptes de charges* ».

- Compte 605 « *Achats de matériels, équipements et travaux* » ; ou
- Compte 607 « *Achats non stockés de matières et fournitures* »

On note que pour un actif composé de plusieurs éléments dont la durée d'utilité est différente ou qui procurent des avantages économiques à un rythme différent sont traités comme des actifs séparés, c'est donc l'approche par composants.

1-4) Exemples :

1-4-1) Cas d'une acquisition d'immobilisations :

Exemple 1 :

Une société a acquis le 01/03/2010 une machine auprès d'un fournisseur étranger à crédit. La marchandise a été expédiée par avion dont les conditions d'achat sont les suivantes :

- Le prix d'achat HT:.....170 000 DA ;
- Fret¹⁸ aérien :.....2 350 DA ;
- Assurance transport :.....1000 DA ;
- Droits de douane HT:..... 1 280 DA ;
- Livraison HT:.....2300 DA ;
- Les frais de mise en service : 4 000 DA ;
- Les frais de formation du personnel utilisateur :.....2 000 DA ; et
- Les frais d'entretien :.....1500 DA.

Quel est le coût d'acquisition de la machine et comment enregistre-t-on ces dépenses ?

¹⁸ : Prix de transport de marchandises.

Solution

Le coût d'acquisition, dans notre exercice, se compose de tous les frais à l'exception des frais d'entretien et de formation du personnel. Ces frais seront, donc, comptabilisés comme charges dans le compte du résultat.

Le coût d'acquisition de la machine = 170 000 + 2 350 + 1000 + 1280 + 2300 + 4000

Le coût d'acquisition de la machine = 180 930 DA.

Alors, l'enregistrement comptable se fait comme suit :

		01/03/2010		
215		Installations techniques, matériels et outillages industriels	180 930	
	404	Fournisseurs d'immobilisations		180 930
		Facture n°....		

Exemple 2 :

Une société a acquis une carrière pour 1 000 000 DA dont la durée d'utilité prévue est de 10 ans. Au bout de cette période, le site doit être aménagé par l'entreprise. Ces dépenses sont estimées à 50 000 DA et la valeur résiduelle de la carrière est nulle à l'expiration de la durée d'utilité. Supposons que le coût de l'aménagement évolue comme l'inflation estimée à 3 % par an.

Quelle est la valeur de la carrière et comment enregistre-t-on les opérations y afférentes ?

Solution :

Pour avoir le coût d'acquisition de la carrière, on doit d'abord actualiser le montant de la dépense future (aménagement du site). Donc, la valeur actuelle de la dépense s'obtient comme suit :

$$\frac{50\,000}{(1,03)^{10}} = 37\,200 \text{ DA.}$$

La valeur d'acquisition de l'immobilisation sera de :

$$1\,000\,000 + 37\,200 = 1\,037\,200 \text{ DA.}$$

L'enregistrement de cette opération est le suivant :

		Date d'entrée	
2111	Carrières et gisements	1 037 200	
512	Banque		1 000 000
158	Provision pour remise en état de sites		37 200

Comme on a actualisé le montant de la dépense future, chaque année on doit enregistrer les charges financières dues à l'inflation.

- La charge financière de la première année sera : $37\,200 \times 3\% = 1\,116 \text{ DA.}$
- Celle de la deuxième année est de : $(37\,200 + 1\,116) \times 3\% = 1\,149,48 \text{ DA.}$
- Etc.

L'enregistrement comptable sera comme suit :

Année 1			
66	Charges financières	1 116	
	Provision pour remise en état de sites		1 116
Année 2			
66	Charges financières	1 149, 48	
158	Provision pour remise en état de sites		1 149, 48

1-4-2) Cas d'une production interne d'immobilisations :

Exemple :

Une entreprise a construit un dépôt pour une utilisation interne. Le coût de construction s'élève à 600 000 DA. Sachant que la TVA est de 17 %, dresser l'écriture comptable de la construction lors de son entrée dans le patrimoine de l'entreprise ?

Solution :

Le montant de la TVA est de : $600\,000 \times 17\% = 102\,000$ DA.

L'écriture comptable est la suivante :

Date d'entrée			
213	Construction	600 000	
44562	Etat, TVA déductible sur immobilisations	102 000	
732	Production immobilisée d'actifs corporels		600 000
44571	Etat, TVA collectée		102 000

1-4-3) Cas d'une immobilisation en cours :**Exemple :**

Une entreprise a commencé la construction d'un garage destiné à la satisfaction de ses propres besoins le 02/09/2009. A la fin de l'exercice, les travaux ont atteint 70 % avec un coût de 500 000 DA. Le 31/03/2010, l'entreprise a achevé tous les travaux de construction avec un coût total de 720 000 DA.

Faites l'enregistrement comptable de ces opérations ?

Solution :

A la fin de la première année, l'immobilisation n'est pas encore finie, donc, on doit enregistrer ces frais dans le compte des immobilisations en cours. Dans la deuxième année, les travaux sont achevés et les frais sont enregistrés dans le compte des immobilisations.

La comptabilisation passe comme suit :

		31/12/2009			
2321		Constructions en cours	500 000	73	500 000
		Production immobilisée			
		31/03/2010			
213		Constructions	720 000	2321	500 000
		Constructions en cours			
		Production immobilisée			
	73	Production immobilisée	220 000		

2- Les immobilisations corporelles reçues par un contrat de location :

Il s'agit de deux cas, l'un concernant les contrats de location simple et l'autre pour les contrats de location-financement.

2-1) Retraitement lors du passage au nouveau référentiel :

Au 31 Décembre 2009, les entités agissant dans le cadre des contrats de location doivent revoir les écritures comptables qui y sont afférentes. Les contrats de location se classent, soit comme des contrats de location simple, soit comme des contrats de location-financement.

Les premiers ne subiront pas de retraitement. Par contre, les seconds connaissent des changements. Ces changements répondent au principe de la primauté de l'économique sur le juridique. Ainsi, puisque les avantages économiques du bien en location-financement reviennent au preneur et qu'il peut l'utiliser sur une longue durée, il l'enregistre à l'actif de son bilan et il procède à son amortissement. L'immobilisation, objet de la location, sera comptabilisée au débit du compte 218 « *Autres immobilisations corporelles* » en contre partie du compte 167 « *dettes sur contrats de location-financement* » à la plus faible des valeurs entre la juste valeur et la somme des paiements minimaux actualisés.

Puis, on doit reprendre le montant des loyers antérieurs qu'on enregistre dans le débit du compte 167 « *dettes sur contrats de location-financement* » par le crédit du compte 115 « *Report à nouveau* » et le compte 134 « *impôt différé passif* ».

2-2) Les immobilisations reçues par un contrat de location simple (operating lease) :

2-2-1) L'évaluation et la comptabilisation chez le bailleur :

Le bailleur enregistre le bien donné en location simple à l'actif et il procède à son amortissement sur sa durée d'utilisation. Il comptabilise, donc, les loyers reçus comme des produits de manière régulière sur la durée du bail dans le compte du résultat. Si le bailleur supporte des frais lors de la conclusion du contrat de location, ils seront rajoutés à la valeur

comptable du bien loué et étalés en charges sur la durée de location au même rythme que les loyers.

2-2-2) L'évaluation et la comptabilisation chez le locataire :

Quant au locataire, les loyers représentent des charges à répartir sur la durée de location. En cas où le locataire doit payer une somme importante au début du contrat, celle-ci est considérée comme un complément au loyer.

Notons que les locations portant sur les terrains se considèrent comme des locations simples puisque ces biens ont une durée de vie illimitée, sauf si à la fin de la location il y aura lieu transfert de propriété. Aussi, dans le cas où le contrat de location porte sur un ensemble immobilier (terrain et bâtiment) on doit séparer l'enregistrement comptable des paiements minimaux de chaque élément si c'est possible.

2-3) Les immobilisations reçues par un contrat de location-financement (finance lease) :

2-3-1) L'évaluation et la comptabilisation chez le bailleur :

Dès la signature du contrat, le bailleur enregistre le montant du bien loué dans un compte de créances, c'est le compte 274 « *Prêts et créances sur contrat de location-financement* ». Dans le cas où le bailleur n'est pas le fabricant ou le distributeur, ce montant est augmenté des coûts directs liés à la négociation et la mise en place du contrat. Le bailleur enregistre les redevances perçues par le crédit du compte 763 « *Revenus de créances* » pour la partie des intérêts reçus et du compte 274 « *Prêts et créances sur contrat de location-financement* » pour la partie du remboursement du principal en débitant un compte de trésorerie, par exemple, le compte 512 « *Banque* ».

2-3-2) L'évaluation et la comptabilisation chez le locataire :

La comptabilisation d'un actif immobilisé chez le preneur se passe dans un compte d'immobilisations corporelles ou incorporelles.

Le bien loué est évalué au montant le plus faible entre la juste valeur et la valeur actualisée des paiements minimaux prévus au contrat augmentée de la valeur actualisée du rachat du bien par le bailleur à la fin du contrat.

Le preneur, de son côté, enregistre ce bien lors de la signature du contrat, en débitant un compte d'immobilisations par le crédit du compte 167 « *dettes sur contrat de location-financement* ».

Par la suite, il enregistre les redevances versées par le débit du compte 167 « *dettes sur contrat de location-financement* » pour la partie du remboursement du principal et du compte 661 « *Charges d'intérêts* » pour la partie des intérêts versés en créditant un compte de trésorerie.

On note que lorsque le contrat de location porte sur un ensemble immobilier composé d'un terrain et d'une construction, il doit être décomposé en deux contrats séparés si c'est possible.

3- Les immeubles de placement :

3-1) Premier traitement lors du passage au SCF :

Lors du passage, on doit isoler les immeubles de placement des autres terrains ou bâtiments. Par exemple, pour les bâtiments, on doit distinguer entre les bâtiments administratifs et ceux mis en location (immeuble de placement). Dans ce cas, l'enregistrement comptable passe comme suit :

31/12/2009			
2130 ¹⁹	Bâtiments administratifs	XXX	
2131 ²⁰	Immeubles de placement	XXX	
240 ²¹	Bâtiments		XXX
	Traitement comptable des bâtiments lors du passage		

3-2) La valeur initiale des immeubles de placement :

Un immeuble de placement doit être évalué, initialement, à son coût d'acquisition ou de constructions. Ces coûts sont identiques à ceux prévus dans le coût d'acquisition d'immobilisations (Cf. supra).

¹⁹ : Compte du SCF.

²⁰ : Compte du SCF.

²¹ : Compte du PCN.

3-3) Les conditions de comptabilisation d'un immeuble de placement :

L'entité doit comptabiliser un immeuble de placement en tant qu'actif lorsque :

- Il est probable que les avantages économiques futurs associés à l'immeuble de placement lui reviennent ; et
- Le coût de l'immeuble de placement peut être évalué de façon fiable.

3-4) Enregistrement initial d'un immeuble de placement :

Selon le SCF algérien, un immeuble de placement doit être comptabilisé comme une immobilisation corporelle (Cf. supra).

Le traitement comptable initial des immobilisations corporelles selon le SCF algérien est très proche de celui des normes publiées par l'IASB. Les règles d'évaluation et de comptabilisation des immobilisations corporelles préconisées par l'IASB sont identiques à celles promulguées par le SCF algérien. Aussi, l'application du principe de la prééminence de l'économique sur le juridique apparaît clairement dans la comptabilisation des immobilisations reçues par un contrat de location-financement.

Section III : Evaluation initiale et comptabilisation des immobilisations incorporelles et financières.

Les immobilisations incorporelles et les immobilisations financières représentent toutes les deux des immobilisations incorporelles parce qu'elles ne font pas l'objet d'éléments tangibles.

Dans cette section, le principal souci porte sur l'évaluation et la comptabilisation de ces deux catégories d'immobilisations selon le SCF tout en faisant référence aux textes réglementaires algériens.

1- Les immobilisations incorporelles :

1-1) Traitement comptable lors du passage au SCF :

Comme pour les immobilisations corporelles, le retraitement des immobilisations incorporelles fait l'éclatement d'un compte PCN en plusieurs comptes SCF ou le regroupement de plusieurs comptes PCN en un seul compte SCF.

Figure n° 2 : Le tableau de concordance entre ces deux référentiels se présente comme suit :

Comptes PCN		Comptes SCF	
N° Compte	Intitulé	N° Compte	Intitulé
210	Fonds de commerce	208	Autres immobilisations incorporelles
212	Droits de la propriété industrielle et commerciale	204	Logiciels informatiques et assimilés
		205	Concessions et droits similaires, brevets, licences, marques
291x	Amortissement des investissements incorporels	280x	Amortissement des immobilisations incorporelles

Source : Note méthodologique de première application : les immobilisations incorporelles, Conseil National de la Comptabilité, Ministère des Finances.

Pour ce qui est des frais préliminaires, ils sont traités lors du passage en fonction de leur nature et de leur contenu.

Les frais préliminaires correspondant à des charges par nature sont représentés par les comptes du PCN suivants :

- 200 Frais relatifs au pacte social ;
- 203 Frais de formation professionnelle ;
- 204 Frais de fonctionnement antérieurs au démarrage ; et
- 208 Frais exceptionnels.

Ces comptes et leurs comptes de résorption seront soldés, lors du passage, en contrepartie du compte 115 « Report à nouveau : Ajustements résultant de changement de méthodes comptables ».

Ainsi, la loi de finances complémentaire pour 2009, qui modifie l'article 167 du Code des Impôts Directs et Taxes Assimilées, stipule que :

« Les frais préliminaires inscrits en comptabilité, antérieurement à l'entrée en vigueur du système comptable financier, sont déductibles du résultat fiscal suivant le plan de résorption initial ».

Les frais préliminaires ne correspondant pas nécessairement à des charges par nature sont représentés par les comptes PCN suivants :

- 201 Frais d'emprunt ;
- 202 Frais d'investissement ; et
- 205 Frais d'étude et de recherche.

Figure n° 3 : Le tableau de concordance entre les deux référentiels se présente comme suit :

PCN		SCF	
N° Compte	Désignation	N° Compte	Désignation
201	Frais d'emprunt	169	Primes de remboursement des obligations
		2xx	Compte d'immobilisation concerné
202	Frais d'investissement	2xx	Compte d'immobilisation concerné
205	Frais d'étude et de recherche	115	Report à nouveau : ajustements résultant de changement de méthodes comptables
		203	Frais de développement immobilisables
209x	Résorption des frais préliminaires	28xx	Amortissement des immobilisations corporelles / incorporelles
		115	Report à nouveau : ajustements résultant de changement de méthodes comptables

Source : Note méthodologique de première application : les immobilisations incorporelles, Conseil National de la Comptabilité, Ministère des Finances.

1-2) La nomenclature des comptes des immobilisations incorporelles :

Les immobilisations incorporelles, selon le SCF algérien, sont incluses dans le compte 20 « *Immobilisations incorporelles* ». Ce compte comprend les éléments suivants :

203- Frais de développement immobilisables :

Ce compte enregistre les frais dépensés par l'entreprise pour développer un produit dont elle peut prouver son intérêt.

On enregistre les frais de développement à l'actif en créditant le compte 731 « *Production immobilisée d'actifs incorporels* » pour les dépenses engagées dans l'exercice.

On note que les coûts de développement d'un site internet ne peuvent être considérés comme immobilisation incorporelle que si l'entreprise peut démontrer que sa présence sur le réseau procurera des avantages économiques futurs. Par contre, si elle l'utilise pour réaliser une activité électronique, ses coûts doivent être activés.

204- Logiciels informatiques et assimilés :

Il enregistre les dépenses d'acquisition des logiciels. Ce compte est débité en créditant un compte de tiers, sinon un compte financier. Pour ceux créés par l'entreprise, on doit les enregistrer à leur coût de production. Dans ce cas, on débite le présent compte et on crédite le compte 731 « *Production immobilisée d'actifs incorporels* ».

La norme IAS 38 « *Immobilisations incorporelles* » précise que le système d'exploitation d'un ordinateur doit être considéré comme un actif corporel, et non incorporel, puisqu'il est indispensable au fonctionnement de l'ordinateur.

205- Concession et droits similaires, brevets, licence, marques, procédés et droits :

Ce compte enregistre les concessions ou licences acquises dans le but d'avoir un droit durant la période du contrat. Ce compte comprend, aussi, les frais de renouvellement de brevets, marques, modèles, concessions, etc.

En matière des licences d'exploitation des logiciels informatiques et assimilés, elles sont enregistrées dans le compte 204 « *Logiciels informatiques et assimilés* ».

Ce compte se subdivise en sous-comptes suivants : 2051- *Logiciels* ; 2052- *Brevets* ; 2053- *Licences* ; 2056- *Marques* ; 2058- *Concessions* ; *Autres*.

Ces comptes sont débités par le crédit d'un compte financier ou du compte 404 « *Fournisseurs d'immobilisations* ».

207- Ecart d'acquisition « goodwill » :

Ce compte enregistre les dépenses liées à l'acquisition de fonds de commerce. Dans ce compte, on doit enregistrer les écarts d'acquisition (goodwill) qui résulte d'un regroupement d'entreprises dans le cadre d'acquisition, de fusion ou de consolidation d'entreprises.

On note que le goodwill est un actif non identifiable ce qui est différent par rapport aux autres immobilisations incorporelles qui sont des actifs identifiables.

208- Autres immobilisations incorporelles :

Il enregistre les immobilisations incorporelles différentes des immobilisations, déjà, enregistrées dans les sous-comptes précédents.

237- Immobilisations incorporelles en cours :

Ce compte reprend les mêmes sous-comptes des immobilisations incorporelles, mais, dans ce cas, il s'agit d'actifs incorporels qui sont en cours de production.

2387- Avances et acomptes versés sur commande des immobilisations incorporelles :

Ce compte enregistre les avances et acomptes versés au fournisseur pour acquérir des actifs incorporels.

Ce compte doit être débité au moment de l'octroi de l'avance par le crédit d'un compte de trésorerie. Il est crédité au fur et à mesure des retenues opérées sur factures par le débit du compte 404 « *Fournisseurs d'immobilisations* ».

1-3) La création en interne des immobilisations incorporelles :

Les éléments incorporels créés en interne sont des biens produits par l'entreprise, elle-même. A ce moment, il est difficile de distinguer les dépenses engagées pour la création de ces actifs de l'ensemble des dépenses de l'entreprise. Alors, on doit faire la distinction entre les deux phases suivantes :

La phase de recherche et la phase de développement.

1-3-1) La phase de recherche :

Cette phase correspond à une investigation originale. Le but de cette dernière est d'acquérir une compréhension et des connaissances scientifiques ou techniques nouvelles.

Dans cette phase, les conditions de comptabilisation précitées comme actif incorporel, ne sont pas réunies. Alors, les dépenses engagées ne seront pas enregistrées dans l'actif et, donc, elles sont considérées comme des charges à comptabiliser dans le compte de résultat.

1-3-2) La phase de développement :

Cette phase correspond à l'application de la première à la production de matériaux, de procédés, des services nouveaux ou substantiellement améliorés, avant que ceux-ci soient produits ou utilisés.

Dans ce cas, l'IAS 38 « *Immobilisations incorporelles* » cite comme exemple ce qui suit²² :

- La conception et la construction de prototypes ;
- La conception d'outils ou de moules impliquant une technologie nouvelle ; et
- La conception, la construction et l'exploitation d'une unité pilote (unité de taille insuffisante pour une véritable exploitation commerciale).

Dans cette phase, les dépenses engagées par l'entreprise peuvent être activées c'est-à-dire enregistrées à l'actif du bilan de l'entreprise. A cet effet, l'entité doit démontrer la possibilité de ce qui suit :

- La faisabilité technique nécessaire à l'achèvement de l'immobilisation incorporelle en vue de sa mise en service ou de sa vente ;
- Son intention d'achever l'immobilisation incorporelle et de l'utiliser ou de la vendre ;
- Sa capacité d'utiliser ou à vendre l'immobilisation incorporelle ;
- La façon dont l'immobilisation incorporelle générera des avantages économiques futurs probables à l'entreprise ;

²² : B. RFFOURNIER, *Les normes comptables (IFRS)*, Ed. Economica, 2010.

- La disponibilité de ressources techniques, financières et autres, appropriées pour achever le développement et utiliser ou vendre l'immobilisation incorporelle ; et
- Sa capacité à évaluer de façon fiable les dépenses attribuables à l'immobilisation incorporelle au cours de son développement.

Les dépenses relatives à un élément incorporel, qui ont été initialement²³ comptabilisées en charges, ne doivent pas être incorporées dans le coût d'une immobilisation incorporelle à une date ultérieure.

Notons que les dépenses engagées sur les marques, notices, titres de journaux et de magazines, listes de clients générés en interne et autres éléments similaires ne doivent pas être comptabilisés en tant qu'immobilisations incorporelles car elles ne peuvent pas être distinguées du coût de développement de l'activité dans son ensemble.

1-4) Les dépenses non activables :

La norme IAS 38 « *Immobilisations incorporelles* » interdit l'activation de certaines dépenses comme immobilisations incorporelles quand ces dernières ont été créées en interne. On peut citer, donc, le goodwill, les marques, les titres de publication et des listes de clients. Dans ce cas, la deuxième condition de comptabilisation des immobilisations à l'actif n'est pas remplie. Alors, le coût de ces éléments ne peut pas être mesuré de façon fiable. Ces éléments sont, donc, considérés comme des charges.

Selon la même norme, certaines dépenses ne doivent pas être activées. Ces dernières sont les suivantes :

1-4-1) Les coûts de démarrage :

Ils comportent les frais juridiques ou administratifs engagés lors de la constitution d'une entreprise, de l'ouverture d'une nouvelle installation, d'une nouvelle activité ou au lancement d'un nouveau produit.

1-4-2) Les dépenses de formation :

Il s'agit de formation du personnel utilisateur du bien immobilier. Ces dépenses ne peuvent être activées parce qu'il est impossible de mesurer avec fiabilité le supplément

²³ : Dans la phase de recherche ou celle de développement où les conditions de comptabilisation comme actifs ne sont pas réunies.

de rentabilité après la formation. Aussi, l'actif ne peut pas être contrôlé à long terme par l'entreprise parce que le salarié peut démissionner.

1-4-3) Les dépenses de publicité et de promotion :

Pour ce type de dépenses, l'interdiction de leur activation revient au fait qu'il est difficile de déterminer leurs avantages économiques futurs ;

1-3-4) Les frais de re-location ou de réorganisation de tout ou partie de l'entreprise :

Ce type de frais représente, aussi, des dépenses non activables.

1-5) L'évaluation initiale et comptabilisation :

1-5-1) L'évaluation initiale :

Les immobilisations incorporelles sont évaluées, lors de leur entrée, à leur coût. Ce dernier se détermine de la même façon que pour les immobilisations corporelles. Donc, le coût d'une immobilisation incorporelle acquise séparément comprend les éléments suivants :

- Son prix d'achat, y compris les droits de douane et les taxes non remboursables, après déduction des remises et rabais commerciaux ; et
- Les coûts, directement, attribuables à la préparation de l'actif en vue de son utilisation prévue.

Une immobilisation incorporelle produite en interne est évaluée à son coût de production. Ce dernier est identique à celui des immobilisations corporelles.

1-5-2) Comptabilisation après évaluation initiale :

Après évaluation initiale des immobilisations incorporelles, l'écriture comptable passe comme suit :

		Date d'entrée des immobilisations incorporelles			
20		Immobilisation incorporelle	XXX		
	512	Banque			XXX
		Activation des immobilisations incorporelles			

Dans ce cas, il s'agit d'un paiement immédiat. Quand il s'agit d'un paiement différé, on doit d'abord actualiser les montants payés dans l'avenir au moment de l'acquisition.

Quand il s'agit d'un paiement à crédit, on doit créditer le compte 404 « *Fournisseurs d'immobilisations* ».

2- Les immobilisations financières :

2-1) Définition et classification :

2-1-1) Définition :

Les immobilisations financières représentent des titres et créances détenus par une entité pour une durée qui dépasse celle de l'exercice comptable. Dans ce sens, on comprend qu'il s'agit des actifs autres les valeurs mobilières de placement et autre tout actif financier classé comme courant.

2-1-2) Classification des immobilisations financières :

Selon l'article 122-1 de l'arrêté du 26 Juillet 2008, les immobilisations financières font l'objet d'un enregistrement dans l'une des quatre catégories suivantes :

- Les titres de participation et créances rattachées :

L'acquisition de ces titres permet à l'entité d'exercer une influence sur la société émettrice des titres ou d'en avoir le contrôle.

- **Les titres immobilisés de l'activité de portefeuille :**

Cette catégorie regroupe les titres qui rapportent à l'entité acquéreur à plus ou moins longue échéance, une rentabilité satisfaisante. Dans ce cas, l'entité n'a pas le droit d'intervention dans la gestion de la société émettrice.

- **Les autres titres immobilisés :**

Il s'agit des titres représentatifs de parts de capital ou de placements à long terme que l'entité peut conserver jusqu'à leur échéance.

- **Les prêts et créances :**

Il s'agit de prêts et créances émis par l'entité pour une durée dépassant une année. Donc, l'entité n'a pas l'intention, ni la possibilité de les vendre à court terme.

Le tableau suivant permet de visualiser le classement de chaque actif financier ainsi que son mode d'évaluation initiale et ultérieure (**Figure n° 4**) :

Actifs financier Selon le SCF	Classification	Evaluation initiale	Evaluation à la clôture
Titres de participation non consolidés Si l'intention est la cession ultérieure	Titres disponibles à la vente	Au coût d'acquisition frais de banque, de courtage inclus)	A la juste valeur avec un impact sur les capitaux propres plus test de dépréciation
Titres immobilisés de l'activité de portefeuille	Titres disponibles à la vente	Au coût d'acquisition (frais de banque, de courtage inclus)	A la juste valeur avec un impact sur les capitaux propres plus test dépréciation
Titres immobilisés	Titres détenus jusqu'à échéance	Au coût d'acquisition (frais de banque, de courtage inclus)	Au coût amorti plus test de dépréciation
Titres de participation Consolidables non destinés à la vente	—	Au coût d'acquisition (frais de banque, de courtage inclus)	Au coût d'acquisition plus test de dépréciation
Prêts et créances	Prêts et créances	Au coût d'acquisition frais de banque, de courtage inclus)	Au coût amorti plus test de dépréciation
Valeurs mobilières de placement	Actifs financiers détenus à des fins de transaction	Au coût d'acquisition (frais de banque, de courtage inclus)	A la juste valeur avec un impact sur le résultat

Source : Note méthodologique de première application concernant les actifs et passifs financiers, p. 4.

2-2) La nomenclature des comptes financiers :

Selon le SCF algérien, les immobilisations financières regroupent deux grandes classes : Les titres de participations et les autres titres immobilisés.

2-2-1) Les titres de participations :

Ils représentent des actions²⁴, parts sociales²⁵ qui sont détenues à des fins de contrôle ainsi que des prêts octroyés à des sociétés. Cette catégorie est représentée par **le compte 26 « Participations et créances rattachées à des participations »**. Ce compte regroupe les sous-comptes suivants :

261 : Titres de filiales : il s'agit de titres possédés, de façon durable, par l'entité afin d'exercer une influence sur l'entreprise émettrice ou afin d'en assurer le contrôle. Il comprend les actions et les autres titres.

2611- « Actions » : ce compte enregistre le prix d'acquisition des actions achetées par l'entreprise à son débit, en créditant un compte de trésorerie ou le compte 404 « fournisseurs d'immobilisations ».

2618- « Autres titres » : il enregistre les montants des autres titres autres que les actions.

262 : Autres titres de participations : ce compte enregistre les titres qui ne donnent pas droit de contrôle, à l'acquéreur du titre, sur la société émettrice. Ce compte est débité du montant de la souscription ou de l'acquisition des titres par le crédit du compte 404 « fournisseurs d'immobilisations » ou un compte de trésorerie.

265 : Titres de participation évalués par équivalence (entreprises associées) : Ces titres concernent, exclusivement, les sociétés contrôlées. La valeur d'équivalence des titres est la quote-part des capitaux propres correspondant aux titres, augmentée de l'écart d'acquisition qui y rattaché. Les capitaux propres en question sont

²⁴ : Une action est un titre de propriété qui correspond à une fraction du capital d'une entreprise.

²⁵ : Une part sociale est titres de propriété sur le capital d'une entreprise. Elle donne à son détenteur, le droit de vote relatif aux décisions collectives ainsi que le droit à la participation aux bénéfices.

retraités selon les règles de consolidation avant répartition du résultat et avant élimination des cessions internes à l'ensemble consolidé.

266 : Créances rattachées à des participations groupe : il enregistre le montant des créances détenues sur les entreprises intégrées dans le périmètre de consolidation de la société. Il se compose des sous-comptes suivants :

2661- « Créances rattachées à des participations » : Il s'agit de prêts octroyés par l'entreprise à des entités dont elle détient le contrôle. Donc, ce compte est débité par le crédit d'un compte de trésorerie, au moment de l'octroi de la créance.

2665- « Versements représentatifs d'apports non capitalisés » : il s'agit de versements effectués à des entités dans le cas où la souscription entraîne, ultérieurement pour le souscripteur, des versements obligatoires de fonds supplémentaires qui ne sont pas inscrits au capital de cette société (cas des promotions immobilières).

2666- « Avances consolidables » : ce compte enregistre des sommes versées à des groupements de sociétés comme avances qui ne sont pas réalisables. Ce compte est débité au moment de la constatation de la créance par le crédit d'un compte de trésorerie.

2668- « Dividendes et intérêts à percevoir » : dans ce compte, on enregistre les montants reçus par l'entreprise, qui représentent la rémunération des actions acquises et les intérêts générés par les créances rattachées à des participations. Ce compte est débité avec la constatation de la créance par le crédit du compte 7611 « *Revenus des titres de participation* ». Il sera crédité quand l'entreprise reçoit les dividendes en débitant un compte de trésorerie.

267 : Créances rattachées à des participations hors groupe : il s'agit de créances détenues par une entreprise et qui sont rattachées à des titres. L'entreprise acquéreur de titres, dans ce cas, ne détient pas de droit de contrôle sur l'entreprise émettrice de ces titres. Il se compose des sous-comptes suivants :

2671- « Créances rattachées à des participations » ;

2675- « Versements représentatifs d'apports non capitalisés » ;

2676- « Avances consolidables » ;

2677- « Autres créances rattachées à des participations » ;

2678- « Dividendes à percevoir ».

Donc, ces sous-comptes sont identiques à ceux qui composent le compte 226 « *Créances rattachées à des participations groupe* », ainsi, ils fonctionnent de la même façon.

268 : Créances rattachées à des sociétés en participation : ce compte est utilisé lorsqu'une société détient des participations d'une autre société et lui accorde un prêt. Le montant de ce dernier est enregistré, donc, dans ce compte.

269 : Versements restant à effectuer sur titres de participations non libérés : ce compte comprend le reste du montant des titres acquis non libérés en totalité. Il se crédite quand l'entreprise a une dette envers l'émetteur des titres et il se débite au moment du paiement par le crédit d'un compte de trésorerie.

2-2-2) Les autres titres immobilisés :

Ces titres sont classés dans **le compte 27 « *Autres immobilisations financières* »**. Ce dernier comporte les sous-comptes suivants :

271 : Titres immobilisés autres que les titres immobilisés de l'activité de portefeuille :

Ils représentent des titres de droit de propriété (actions par exemple) que l'entreprise détient pour une durée qui dépasse une année. Il comprend deux (02) sous-comptes :

2711- « Actions » : il enregistre à son débit la valeur d'acquisition des titres achetés par le crédit d'un compte de fournisseurs ou de trésorerie.

2718- « Autres titres » : il enregistre la valeur d'acquisition des autres titres que les actions.

272 : Titres représentatifs de droit de créance : il représente des obligations et bons qui sont présentés dans les sous-comptes suivants :

2721- « Obligations simples » : elles représentent des titres qui ne confèrent pas de droit de contrôle à leur détenteur. Les obligations doivent être enregistrées,

initialement, à leur coût d'acquisition en débitant ce compte par le crédit du compte de trésorerie ou de fournisseur.

2722- « Bons » : il s'agit de titres acquis par l'entreprise. Ces bons sont des titres émis par les banques ou des établissements financiers et souscrits par les tiers. Il peut être un bon nominatif ou anonyme, c'est-à-dire, au porteur. Ce compte peut se subdiviser en sous-comptes comme suit :

27221- « Bons d'équipements » ;

27222- « Bons du Trésor » ;

27223- « Bons de caisse » ;

27225- « Dépôts à terme ».

273 : Titres immobilisés de l'activité de portefeuille (TIAP) : il s'agit de titres détenus par l'entreprise pour une longue durée. Ces titres ne confèrent pas le droit d'intervention, du détenteur du titre, dans la gestion de l'entreprise émettrice. Ce compte peut regrouper les actions, les obligations remboursables en actions ainsi que les obligations convertibles en actions. Il comprend les sous-comptes suivants :

2731- « Actions TIAP » : il s'agit d'actions qui font partie du portefeuille détenu par l'entreprise afin d'en tirer de profits sans intervention dans la gestion de l'entreprise émettrice. Ce compte est débité du coût d'acquisition par le crédit du compte fournisseur ou d'un compte de trésorerie.

2732- « Obligations remboursables en actions » : Il s'agit d'obligations qui à leur échéance, l'entreprise émettrice rembourse le détenteur d'obligation par remise d'une ou plusieurs actions. Donc, au moment du remboursement, il n'y aura pas de compte financier qui se débitera.

2733- « Obligations convertibles en actions » : L'obligation convertible en action ouvre droit à son détenteur de l'échanger contre un ou plusieurs actions. Ce compte est débité du coût d'acquisition de ces titres en créditant un compte de trésorerie ou le compte fournisseur.

274 : Prêts et créances sur contrat de location-financement : Il se compose des sous-comptes suivants :

2741- « Prêts participatifs » : les prêts participatifs sont matérialisés par des titres participatifs. Ces derniers sont des titres négociables émis par des sociétés publiques dont la rémunération comprend une partie fixe et l'autre variable. Ce compte enregistre à son débit le coût d'acquisition des titres par le crédit du compte fournisseur ou un compte de trésorerie.

2742- « Prêts aux associés » : il s'agit de créances consenties par l'entreprise à des personnes qui participent à son fonds social ou à des sociétés dont l'entreprise détient au moins 10% de parts ou encore à une société mère. Ce compte est débité par le versement de la créance en créditant un compte de trésorerie.

2743- « Prêts au personnel » : il s'agit de prêts octroyés par l'entreprise à son personnel permanent. Ce compte est débité au moment du versement de la somme du prêt au personnel en créditant un compte de trésorerie. Ce compte se subdivise comme suit :

27431- Prêts pour achat auto personnel ;

27432- Prêts habitation ;

27433- Prêts sociaux ;

27434- Prêts exceptionnels.

2745- « Créances sur contrat de location-financement » : il s'agit de créances de la location en agissant dans le cadre du contrat de location-financement. Alors, le bien loué est enregistré chez le bailleur à l'actif du bilan dans un compte de créances, c'est-à-dire comme immobilisation financière et non corporelle.

2748- « Autres prêts » : dans ce compte, on enregistre des créances versées à des tiers qui sont différentes de celles définies dans les comptes précédents.

275 : Dépôts et cautionnements²⁶ versés : il comprend deux principaux comptes qui sont les suivants :

2751- « Dépôts » : ce compte enregistre des sommes versées par l'une des parties du contrat afin d'assurer la bonne exécution de ces obligations lors de la signature du contrat. Au moment du versement, ce compte se débite par le crédit d'un compte de trésorerie.

2755- « Cautionnements » : ce compte enregistre des sommes versées à des tiers à titre de garantie. Cette somme n'est récupérable qu'à la réalisation d'une condition suspensive. Il est débité lors du versement de la somme par le crédit d'un compte de trésorerie. Ce compte se subdivise en sous-comptes comme suit :

27551- Cautionnement électricité et gaz ;

27552- Cautionnement eau ;

27553- Cautionnement téléphone ;

27554- Cautionnement assurances ;

27555- Cautionnement bouteilles de gaz ;

27556- Cautionnement sur marché ;

27557- Fonds spécial de garantie ;

27558- Autres cautionnements.

276 : Autres créances immobilisées : il s'agit de créances sur actifs financiers autres que celles précédemment définies. Il comprend deux sous-comptes qui sont :

2761- « Créances diverses » : il enregistre le montant des dividendes à percevoir des autres immobilisations financières en créditant le compte de produits 7621 « Revenus des titres immobilisés ».

2768- « Intérêts courus » : il s'agit d'intérêts courus non échus générés par des créances immobilisées. Il est débité lors de la constatation de la créance par le crédit

²⁶ : Le cautionnement est une garantie personnelle par laquelle une personne nommée « la caution » s'engage à l'égard d'une troisième dite « le bénéficiaire du cautionnement » à payer la dette du débiteur principal dite « la personne cautionnée », pour le cas où cette dernière faillirait à ses engagements.

du compte 7626 « *Revenus des prêts* ». Lors de l'encaissement des intérêts, le compte en question est soldé par le débit d'un compte de trésorerie. Il comprend les sous-comptes suivants :

27682- Intérêts sur titres immobilisés ;

27684- Intérêts sur prêts ;

27685- Intérêts sur dépôts et cautionnements ;

27688- Intérêts sur créances diverses.

277- Actions propres ou parts propres : ce compte comprend deux principaux sous-comptes :

2771- « **Actions propres ou parts propres** » : il s'agit de titres rachetés par l'entreprise émettrice.

2772- « **Actions propres ou parts propres en voie d'annulation** » : dans ce cas, il s'agit de titres rachetés par la société émettrice en vue de leur annulation.

279 : Versements restant à effectuer sur titres immobilisés non libérés :

Ce compte enregistre le montant non payé relatif à l'acquisition de titres immobilisés. Il est crédité par le débit du compte 271 « *Titres immobilisés autres que les titres immobilisés de l'activité de portefeuille* ». Il est soldé par le crédit d'un compte de trésorerie lors du paiement.

2-3) Évaluation initiale :

Selon l'article 122-2 de l'arrêté du 26 Juillet 2008, les actifs financiers sont évalués, lors de leur entrée dans le patrimoine de l'entreprise, à leur coût y compris tous les coûts de transaction. Ces derniers comprennent les frais de courtage, les taxes non récupérables et les frais de banque. Le coût initial doit être exclu des dividendes et intérêts à recevoir non payés et courus avant l'acquisition.

2-4) Comptabilisation après évaluation initiale :

L'enregistrement comptable des titres immobilisés lors de leur entrée au bilan de l'entreprise se fait comme suit :

		Date d'entrée des titres immobilisés		
26-27		Titres immobilisés	XXX	
627		Services bancaires et assimilés	XXX	
44566		Etat, TVA déductible	XXX	
	512	Banque		XXX
		Achat des titres immobilisés		

2-5) Exemples :

Exemple 1:

Le 18/02/2010, l'entreprise A a acheté 100 actions de l'entreprise B avec un cours de 3000 DA. Les frais engendrés par cet achat s'élèvent à 20 000 DA HT. Sachant que la TVA est de 12 000 DA et que l'acquisition a été réglée par prélèvement bancaire, passez les écritures comptables y afférentes ?

Solution :

L'écriture comptable de l'opération d'achat des titres immobilisés passe comme suit :

		18/02/2010		
261		Titres de filiales	300 000	
627		Services bancaires et assimilés	20 000	
44566		Etat, TVA déductible	12 000	
	512	Banque		332 000
		Achat de 100 actions		

Exemple 2:

Une entreprise a souscrit, le 03/03/2010, 250 actions pour 5 000 DA chacune. L'entreprise n'a libéré que 70 % des titres.

Comment enregistre-t-on cette opération d'acquisition ?

Solution :

L'opération d'acquisition des actions passe comme suit :

03/03/2010				
2611		Actions	1 250 000	
	404	Fournisseurs d'immobilisations		1 250 000
Souscription de 250 actions.				
d°				
404		Fournisseurs d'immobilisations	1 250 000	
	209	Versement restant à effectuer		375 000
	512	Banque		875 000
Libération de 70% des actions.				

L'évaluation des immobilisations incorporelles et financières selon le SCF algérien s'inspirent directement de celle promulguée par le normalisateur international dans le but de minimiser les différences dans la publication des informations financières à l'échelle internationale. L'enregistrement comptable se fait sur la base de la nomenclature comptable algérienne.

Conclusion :

Selon le SCF algérien, les immobilisations contenues dans le bilan d'une entreprise peuvent être corporelles, incorporelles ou financières. Parmi les immobilisations corporelles et incorporelles, on peut trouver celles reçues par un contrat de location. Concernant les immobilisations corporelles, elles peuvent comprendre une catégorie dénommée *Immeuble de placement*.

Quelque soit la nature de l'immobilisation, elle doit être évaluée lors de son entrée dans le patrimoine de l'entreprise à son coût. Ce dernier comprend les frais d'achat ou de production augmentés de toutes les dépenses attribuables. Comme il peut représenter la juste valeur à la date d'entrée de l'actif immobilisé.

La comptabilisation initiale de l'entrée de l'immobilisation fait l'objet de débiter le compte de l'immobilisation concernée, et donc, il s'agit de l'augmentation des investissements de l'entreprise par le crédit d'un compte de trésorerie, ce qui signifie, la baisse de la trésorerie de l'entreprise si l'immobilisation est acquise en cash. Dans le cas où l'immobilisation est acquise à crédit, on doit créditer le compte 404 « *Fournisseurs d'immobilisations* ».

Après évaluation et comptabilisation initiales des immobilisations, la question d'évaluation et comptabilisation ultérieures se pose. Alors comment évaluer et comptabiliser une immobilisation existante, déjà, dans le bilan de l'entreprise ? Cette problématique est l'objet de notre étude dans le chapitre suivant (chapitre trois).

CHAPITRE TROIS

EVALUATION ULTERIEURE

ET COMPTABILISATION

DES IMMOBILISATIONS

Introduction :

Les immobilisations figurant à l'actif du bilan, dans la plupart des cas, font l'objet d'un enregistrement selon la méthode du coût historique, qui consiste à porter à l'actif des biens à leur valeur d'origine et à constater par la suite leur obsolescence.

Après l'entrée des immobilisations dans le patrimoine de l'entreprise et au cours de leur utilisation, ces éléments connaissent des changements intervenus sur leur valeur d'entrée. Donc, l'entreprise doit évaluer et comptabiliser ces changements. Ces derniers sont dus soit à leur utilisation (amortissement) ou à des événements exceptionnels (dépréciation).

Les amortissements des immobilisations sont constatés, généralement, à la clôture de l'exercice. L'entreprise les enregistre au crédit du compte 28 « *Amortissement des immobilisations* ». Pour déterminer les annuités de l'amortissement, il existe plusieurs modes. L'entreprise choisit le mode, qui répond le mieux au rythme de la consommation des avantages économiques des immobilisations. Si ce rythme ne peut pas être déterminé de façon fiable, le mode d'amortissement linéaire est appliqué.

Le nouveau référentiel comptable algérien introduit l'approche d'amortissement par composant. Lors du passage de l'ancien au nouveau référentiel, l'entreprise doit retraiter l'amortissement des immobilisations en décomposant celles qui peuvent l'être.

Lors du passage, les immobilisations enregistrées à leur coût historique peuvent être évaluées à leur juste valeur. Cela engendre un écart de réévaluation qui peut être enregistré dans les capitaux propres sinon au compte de résultat.

L'objectif de ce chapitre est d'étudier les différentes étapes que connaissent les immobilisations dans l'entreprise après leur comptabilisation initiale jusqu'à leur cession ou leur destruction.

Section I : L'amortissement des immobilisations

Au fur et à mesure que l'entreprise utilise ses immobilisations, ces dernières connaissent une détérioration progressive. Cette détérioration fait baisser la valeur comptable de l'immobilisation. L'entreprise enregistre, alors, cette baisse chaque fin d'année sous forme d'amortissement. Ce concept fait l'objet d'une étude détaillée dans cette section.

1- L'amortissement, généralités :

1-1) Définition :

Selon l'article 121-7 de l'arrêté de 26 Juillet 2008¹, l'amortissement est la constatation de la consommation des avantages économiques attendus d'un actif immobilisé corporel ou incorporel.

L'amortissement peut être défini comme la répartition systématique du montant amortissable d'un actif sur sa durée d'utilité en suivant un plan d'amortissement. Autrement dit, l'amortissement représente la valeur consommée ou utilisée par l'entreprise pendant une période bien déterminée.

L'amortissement est une charge calculée qui ne fait pas l'objet d'un décaissement. Celui-ci se fait, donc, juste à l'acquisition de l'immobilisation. Cette charge permet de constituer une réserve en vue de renouveler l'immobilisation amortie à la fin de sa durée de vie. L'amortissement représente, ainsi, une source d'autofinancement.

En Algérie, quatre modes d'amortissement sont autorisés : l'amortissement linéaire, l'amortissement dégressif, l'amortissement progressif et le mode des unités d'œuvre de production. Le premier mode reste privilégié.

¹ : JO n° 19 de 25 Mars 2009, p. 8.

1-2) Notions relatives à l'amortissement :

Pour bien cerner le mot amortissement, nous devons expliquer toutes notions qui ont relation avec. Ces notions sont les suivantes :

1-2-1) La base amortissable:

La base amortissable ou montant amortissable d'un actif représente le coût d'acquisition ou de production de l'actif diminué de la valeur résiduelle estimée du bien.

Le montant amortissable est la base de calcul de l'annuité d'amortissement. Cette dernière est obtenue en appliquant un taux d'amortissement sur la base amortissable.

La base amortissable est la dernière valeur brute réévaluée diminuée de la valeur résiduelle attendue à la fin de la durée d'utilisation de l'actif amortissable.

$$\text{Base amortissable} = \text{Valeur Brute} - \text{Valeur Résiduelle}$$

Selon le SCF algérien, la base amortissable, d'une immobilisation acquise, représente le coût d'achat hors taxes récupérables. Ce coût comprend le prix d'achat, les charges directement attribuables à l'acquisition de l'immobilisation ainsi que les taxes non récupérables. Donc :

$$\text{Base amortissable} = \text{Coût d'achat hors taxes récupérables} \quad \text{avec :}$$

$$\text{Coût d'achat HT} = \text{Prix d'achat} + \text{Frais d'achat} + \text{TVA non récupérable}$$

1-2-2) Le taux d'amortissement :

C'est un taux qui s'applique sur la base amortissable pour donner l'annuité de l'amortissement.

1-2-3) L'annuité de l'amortissement :

L'annuité de l'amortissement est le montant annuel de la dotation aux amortissements comptabilisée en fin d'exercice. Elle est obtenue en appliquant sur la base d'amortissement le taux défini comme ci-dessus.

1-2-4) Le plan d'amortissement :

Le plan d'amortissement est un tableau prévisionnel qui représente la répartition de la valeur amortissable d'une immobilisation par annuités en fonction de son utilisation normale prévue par l'entreprise.

Le plan d'amortissement est présenté dans un tableau où on trouve les années sur lesquelles s'amortit l'actif, le montant de l'annuité d'amortissement, l'amortissement cumulé et la valeur nette comptable. Le plan d'amortissement, prévu au départ, peut être modifié par la suite à cause des variations significatives de la valeur ou des raisons justifiées. Ces modifications peuvent avoir pour origine le changement du rythme de production ou à la variation de la base amortissable. Cela ne signifie pas que les amortissements précédemment comptabilisés vont changer, mais, il implique la modification des annuités prévues pour les années qui restent à courir.

1-2-5) La durée d'utilité :

La durée d'utilité est la durée de vie restant à l'immobilisation pour être utilisée normalement.

Au moment de la mise en exploitation, la durée d'utilité s'apparente à la durée de vie. A la fin de chaque année, la durée de vie est corrigée en fonction de l'utilisation réelle de l'immobilisation.

La durée d'utilité est, donc, soit la période pendant laquelle l'entreprise s'attend à utiliser l'actif, soit le nombre d'unités de production ou d'unités similaires que l'entreprise s'attend à obtenir de l'utilisation de l'actif en question.

La détermination de la durée d'utilité est liée à plusieurs facteurs qui sont les suivants :

- La capacité de production de l'actif ;
- Son usure probable en tenant compte du programme d'entretien de l'entreprise ;
- L'obsolescence technique à laquelle l'actif est soumis ; et
- Les limites légales d'utilisation de l'actif, par exemple la durée du contrat de la location.

La durée d'amortissement est, donc, déterminée par l'entreprise, elle-même, en fonction de la durée probable d'utilisation.

1-3) La nomenclature des comptes de l'amortissement :

Selon le SCF algérien, les comptes réservés à l'enregistrement de l'amortissement des immobilisations sont les suivants :

1-3-1) Les comptes d'amortissement des immobilisations corporelles :

Pour le SCF algérien, ces comptes sont inclus dans le compte principal 281 « *Amortissement des immobilisations corporelles* ». Ce compte se compose des sous-comptes suivants :

2812- Amortissement agencements et aménagements de terrain :

Ce compte est crédité du montant de l'amortissement des agencements et aménagements de terrain par le débit du compte 68112 « *Dotations aux amortissements des immobilisations corporelles* ». On doit débiter ce compte à la sortie de l'actif en créditant le compte 212 « *Agencements et aménagements de terrain* ».

2813- Amortissement constructions :

Ce compte est crédité du montant de l'amortissement des constructions par le débit du compte 68112 « *Dotations aux amortissements des immobilisations corporelles* ». On doit débiter le compte en question à la sortie de l'actif par le crédit du compte 213 « *Constructions* ».

2815- Amortissement installations techniques :

Ce compte est crédité du montant de l'amortissement des installations techniques par le débit du compte 68112 « *Dotations aux amortissements des immobilisations corporelles* ». A la sortie de cet actif, le compte en question est débité par le crédit du compte 215 « *Installations techniques, matériel et outillage industriel* ».

2818- Amortissement autres immobilisations corporelles :

Ce compte est crédité du montant de l'amortissement des autres immobilisations par le débit du compte 68112 « *Dotations aux amortissements des immobilisations corporelles* ». On doit le débiter à la sortie des autres actifs corporels immobilisés en créditant le compte 218 « *Autres immobilisations corporelles* ».

282- Amortissement des immobilisations mises en concession :

Ce compte est crédité du montant de l'amortissement des immobilisations corporelles ou incorporelles mises en concession par le débit du compte 6821 « *Dotations aux amortissements, provisions des biens mis en concession* ». A la sortie de ces actifs, le compte en question est débité par le crédit du compte 22 « *Immobilisations mises en concession* ».

1-3-2) Les comptes d'amortissement des immobilisations incorporelles :

Selon le SCF algérien, ces comptes sont représentés dans le compte principal 280 « *Amortissement des immobilisations incorporelles* ». Ce compte se subdivise en différents sous-comptes. Ces derniers sont les suivants :

2803- Amortissement des frais de développement immobilisables :

Ce compte enregistre les dotations aux amortissements des frais de développement immobilisables enregistrés dans le compte 203 « *Frais de recherche et de développement immobilisables* ». Il est crédité par le débit du compte 68111 « *Dotations aux amortissements des immobilisations incorporelles* ».

2804- Amortissement des logiciels informatiques et assimilés :

Il s'agit de l'amortissement des actifs présentés dans le compte 204 « *Logiciels informatiques et assimilés* ». Ce compte est crédité en débitant le compte 68111 « *Dotations aux amortissements des immobilisations incorporelles* ». Quand l'entreprise cède cet actif immobilisé, le compte en question est débité par le crédit du compte 204 « *Logiciels informatiques et assimilés* ».

2805- Amortissement concessions et droits similaires, brevets, licences, marques :

Ce compte doit être crédité par le débit du compte 68111 « *Dotations aux amortissements des immobilisations incorporelles* ». Il se débite avec la sortie de l'actif incorporel par le crédit du compte 204 « *Concessions et droits similaires, brevets, licences et marques* ».

2807- Amortissement Ecart d'acquisition :

Ce compte doit être crédité du montant de l'amortissement par le débit du compte 68111 « *Dotations aux amortissements des immobilisations incorporelles* ». Il se débite à l'occasion de la sortie de l'actif en créditant le compte 207 « *Ecart d'acquisition-goodwill* ».

2808- Amortissement autres immobilisations incorporelles :

Il s'agit d'amortissement des éléments incorporels autres que les éléments précités. Ce compte se crédite du montant de l'amortissement par le débit du compte 68111 « *Dotations aux amortissements des immobilisations incorporelles* ». Quand l'entreprise cède les autres actifs incorporels, le compte en question est débité par le crédit du compte 208 « *Autres immobilisations incorporelles* ».

2- Les différentes catégories d'amortissement :

Le mode d'amortissement exprime l'évolution de la consommation des avantages économiques futurs de l'actif par l'entreprise dans la production de biens ou de services. Selon le SCF algérien, on distingue quatre (04) modes d'amortissement qui sont les suivants :

2-1) L'amortissement linéaire :

L'amortissement linéaire est la répartition uniforme de la consommation des avantages en nature sur la durée d'utilité de l'immobilisation.

Le principe d'indépendance des exercices implique le calcul de la charge d'amortissement pour chaque année. Il en découle que la consommation des avantages en nature de la première année se limitera à l'utilisation de l'immobilisation pendant le premier exercice. Elle sera, donc, proportionnelle au temps d'utilisation. Il en sera de même pour la dernière année.

Exemple :

Une immobilisation du coût d'acquisition de 75 000 DA sera utilisée par l'entreprise durant 4 ans à partir de 03/02/2007. Cette immobilisation s'amortit selon le mode linéaire à un taux de 25 % (100/4). A la fin de la période d'utilisation, la valeur résiduelle est évaluée à 5 000 DA.

La base amortissable = 75 000 – 5 000 = 70 000 DA.

L'annuité annuelle d'amortissement s'obtient comme suit :

$$70\,000 \times 25\% = 17\,500 \text{ DA.}$$

La première et la dernière annuité ne sont pas complètes, donc, doivent être calculées en fonction de nombre de jours comme suit :

La première annuité :

$$\frac{70\,000 \times 25 \times (360 - 33)}{36\,000} = 15\,896 \text{ DA.}$$

La dernière annuité :

$$\frac{70\,000 \times 25 \times 33}{36\,000} = 1\,604 \text{ DA.}$$

Le plan d'amortissement est le suivant :

Années	Amortissement	Valeur nette comptable
2007	15 896	59 104
2008	17 500	41 604
2009	17 500	24 104
2010	17 500	6 604
2011	1 604	5 000

2-2) L'amortissement dégressif :

L'amortissement dégressif représente une charge décroissante sur la durée de vie de l'actif amortissable. Ce mode permet d'avoir des premières annuités plus élevées ce qui fait une économie d'impôt au début de la période d'utilisation. Il permet, aussi, aux entreprises de renouveler rapidement leurs immobilisations.

Pour appliquer ce mode d'amortissement, les conditions suivantes doivent se réunir :

- Le bien amortissable doit être acquis neuf ou fabriqué par l'entreprise ;
- La durée d'utilité de l'immobilisation doit être supérieure ou égale à 3 ans ;
- Le taux d'amortissement est obtenu par la multiplication du taux linéaire par un coefficient variable suivant la durée d'utilisation de l'immobilisation. Ce coefficient est fixé dans l'ordonnance n° 08-02 de 24/07/2008 pour le calcul du taux d'amortissement des équipements. Il est de 1,5 pour les équipements dont la durée d'utilisation est de 3 ou 4 ans, de 2 pour les équipements de durée d'utilisation de 5 ou 6 ans ou de 2,5 pour une durée qui excède 6 ans ;
- Le point de départ de l'amortissement est le premier jour du mois d'acquisition et non de mise en service. Dans ce cas, le temps couru se mesure en mois ;
- L'amortissement diminue d'année en année, mais ne peut jamais être inférieur à l'amortissement linéaire ni supérieur à 2 fois de celui-ci ; et
- A la clôture de chaque exercice, le montant de l'annuité est obtenu en appliquant le taux dégressif sur la valeur nette comptable.

Exemple :

L'entreprise a acquis une machine, le 01/03/2002, pour une valeur HT de 65 000 DA. La durée d'utilisation est de 5 ans. Présentez le tableau d'amortissement de la machine sachant que l'entreprise applique le mode dégressif ?

Solution :

Sachant que la durée d'utilisation est de 5 ans, le taux d'amortissement linéaire annuel est le suivant : $1 / 5 = 0,20$ soit 20 %.

Puisque l'immobilisation est utilisée sur 5 ans, le coefficient dégressif est de 2. Ainsi, le taux d'amortissement dégressif se trouve comme suit :

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

$$\text{Taux dégressif} = 20 \% \times 2 = 40 \%$$

La première annuité est incomplète, elle se calcule en fonction du temps réel d'utilisation comme suit :

La première annuité = $65\,000 \times 40\% \times 10/12 = 21\,666,67$ DA.

La seconde et les autres annuités se calculent sur la base de la valeur nette comptable qui les précède :

La seconde annuité = $(65\,000 - 21\,666,67) \times 40\%$
 $= 43\,333,33 \times 40\%$
 $= 17\,333,33$ DA.

Le plan d'amortissement de l'immobilisation sera le suivant :

Années	VNC début	Annuités	Cumul	VNC fin
2002	65 000	21 666, 67	21 666, 67	43 333, 33
2003	43 333, 33	17 333, 33	39 000	26 000
2004	26 000	10 400	49 400	15 600
2005	15 600	7 800	57 200	7 800
2006	7 800	7 800	65 000	0

Dans les deux dernières étapes, le taux dégressif est devenu inférieur au taux linéaire qui est respectivement de $1/2 = 0,5$ soit un taux de 50 %, et de $1/1 = 1$ soit un taux de 100 %. Donc, pour ces deux étapes, on a appliqué le taux linéaire.

2-3) Le mode des unités d'œuvres de production :

L'annuité de l'amortissement, dans ce mode, est basée sur l'utilisation ou la production prévue de l'actif.

Dans ce mode d'amortissement, on doit prendre en considération la capacité de production prévue pour l'immobilisation et sa durée d'utilisation en production.

Le taux d'amortissement annuel, dans ce cas, correspond à la quantité prévisionnelle d'unités d'œuvre produites dans l'année sur le nombre prévisionnel total d'unités d'œuvre produites sur la durée d'utilisation de l'immobilisation.

Exemple :

Une machine, dont la durée d'utilité est de cinq 5 ans, a été acquise par l'entité avec une somme de 200 000 DA. La capacité de production prévue de la machine pour la première année est de 60 000 unités, pour la seconde, elle est de 55 000 unités, pour la troisième année, elle est de 50 000 unités, concernant la production prévisionnelle pour la quatrième et la cinquième année, sont respectivement, 45 000 et 40 000 unités.

Soit la production totale de la machine est de 250 000 unités. Présenter le tableau d'amortissement pour l'immobilisation ?

Solution :

Le ratio du coût d'acquisition de la machine rapporté à la production totale prévue est de :

$$\frac{200\,000}{250\,000} = 0,8$$

Le plan d'amortissement est établi comme suit :

Années	Unités	Taux	Amortissement
1	60 000	0,8	48 000
2	55 000	0,8	44 000
3	50 000	0,8	40 000
4	45 000	0,8	36 000
5	40 000	0,8	32 000

2-4) L'amortissement progressif :

Contrairement au mode d'amortissement dégressif, le mode progressif donne lieu à une charge croissante sur la durée d'utilité de l'actif amortissable.

L'amortissement progressif est obtenu en multipliant la base amortissable par une fraction admettant comme numérateur le nombre correspondant à la durée d'utilisation déjà courue et comme dénominateur $[n(n + 1)/2]$, avec « n » étant le nombre d'années d'amortissement.

La base amortissable à prendre en compte pour le calcul de l'amortissement progressif est le prix d'achat ou de revient pour les immobilisations neuves. Elle représente le prix d'achat Hors TVA déductible si l'immobilisation est destinée à une activité soumise à la TVA ou bien de TVA comprise dans le cas contraire.

Exemple :

Une entreprise a acheté le 01/01/2000 une machine d'un montant de 260 000 DA amortissable sur 6 ans. Sachant que le mode d'amortissement utilisé est le mode progressif, présenter le tableau d'amortissement de la machine ?

Solution :

Pour établir le tableau d'amortissement de la machine, on doit d'abord calculer la valeur : $n(n+1)/2$.

$$n(n+1)/2 = 6(6+1)/2 = 21.$$

$$\begin{aligned} \text{Le montant de la première annuité} &= \frac{260\,000 \times 1}{21} \\ &= 12\,380,95 \end{aligned}$$

Années	Base amortissable	Taux	annuité	Valeur comptable
31/12/2000	260 000	1/21	12 380,95	247 619,05
31/12/2001	260 000	2/21	24 761,90	222 857,15
31/12/2002	260 000	3/21	37 142,86	185 714,29
31/12/2003	260 000	4/21	49 523,81	136 190,48
31/12/2004	260 000	5/21	61 904,76	74 285,72
31/12/2005	260 000	6/21	74 285,72	0

3- L'amortissement des immobilisations, évaluation et comptabilisation :

Selon l'article 8 de la loi n° 09-09² de 30/12/2009 portant loi de finances pour 2010, La base d'amortissement des immobilisations ouvrant droit à déduction de la TVA et servant à une activité admise à la TVA représente le prix d'achat ou de revient hors TVA. Par contre, la base amortissable des immobilisations servant à une activité non assujettie à la TVA inclue cette dernière.

Selon le même texte, l'amortissement des immobilisations est calculé suivant le système linéaire. Dans certains cas, les entités peuvent dans les conditions fixées par l'article 174, paragraphes 2 et 3, pratiquer l'amortissement dégressif ou l'amortissement progressif.

Les paragraphes 2 et 3 de l'article 7 modifiant et complétant l'article 174-1 du Code des Impôts Directs sont précisés dans l'ordonnance n° 08-02³ de 24 / 07 / 2008 portant loi de finances complémentaire pour 2008 comme suit :

« 2) - a) Toutefois, l'amortissement des équipements concourant directement à la production au niveau des entreprises autres que les immeubles d'habitation, les chantiers et les locaux servant à l'exercice de la profession, peut être calculé suivant le système d'amortissement dégressif.

L'amortissement dégressif est également applicable aux entreprises du secteur touristique pour les bâtiments et locaux servant à l'exercice de l'activité de tourisme.

b) L'amortissement dégressif s'applique annuellement sur la valeur résiduelle du bien à amortir.

c) Les coefficients utilisés pour le calcul de l'amortissement dégressif sont fixés respectivement à 1.5, 2 et 2.5 selon que la durée normale d'utilisation des équipements est de trois (3) ou quatre (4) ans, de cinq (5) ou six (6) ans, ou supérieure à six (6) ans.

d) Pour bénéficier de l'amortissement dégressif, les entreprises susvisées soumises au régime d'imposition d'après le bénéfice réel doivent obligatoirement opter pour ce type d'amortissement. L'option qui est irrévocable pour les mêmes immobilisations doit être formulée par écrit lors de la production de la déclaration des résultats de l'exercice clos.

² : JO n° 78 de 31 Décembre 2009, p. 5.

³ : JO n° 42 de 27 Juillet 2008, p. 4.

La liste des équipements susceptibles d'être soumis à l'amortissement dégressif, est établie par voie réglementaire.

e) Pour les biens figurant sur la liste prévue à l'article précédent, l'amortissement dégressif est calculé sur la base du prix d'achat ou de revient.

3) Par ailleurs, les entreprises peuvent procéder à l'amortissement de leurs investissements suivant le système d'amortissement progressif.

L'amortissement progressif est obtenu en multipliant la base amortissable par une fraction admettant comme numérateur le nombre d'années correspondant à la durée d'utilisation déjà courue, et comme dénominateur $n(n + 1)$; n étant le nombre d'années d'amortissement.

Les entreprises doivent, pour bénéficier de ce système d'amortissement, joindre une lettre d'option à leur déclaration annuelle.

L'option pour l'amortissement progressif exclut, en ce qui concerne les investissements qui y sont soumis, la pratique d'un autre type d'amortissement ».

Dans le cadre de contrat de crédit-bail, l'amortissement est calculé sur une période égale à la durée du contrat.

Notons que l'arrêté de 26 juillet 2008, dans son article 121-7⁴, préconise que si l'évolution de la consommation des avantages économiques des immobilisations corporelles ou incorporelles ne peut être déterminée de façon fiable, on doit opter pour le mode d'amortissement linéaire.

Lors du passage, les amortissements déjà enregistrés doivent être retraités en reconstituant les montants des amortissements qui auraient dû être enregistrés selon la méthode des composants.

3-1) Définition d'une immobilisation amortissable :

Un actif amortissable représente un actif dont l'utilisation par l'entité est déterminable. On dit que l'utilisation d'un actif soit déterminable lorsque l'usage attendu de l'actif par l'entité est limité dans le temps. Cette utilisation par l'entité se mesure par la consommation des avantages économiques attendus de l'actif. Elle peut être déterminée en terme d'unités de temps ou par d'autres unités d'œuvre (par exemple unités de production) lorsque

⁴ : JO n° 19, Op.cit., p. 8.

ces dernières reflètent plus correctement le rythme de consommation des avantages économiques attendus de l'actif.

3-2) L'amortissement des immobilisations corporelles :

Il faut distinguer entre l'amortissement des immobilisations décomposables et l'amortissement des immobilisations non décomposables.

L'amortissement des immobilisations non décomposables consiste à répartir le montant amortissable de l'immobilisation sur sa durée d'utilité prévue par l'entreprise. Par contre, l'amortissement des immobilisations décomposables consiste à amortir chaque composant de façon individuelle sur sa propre durée d'utilité, c'est-à-dire, sur la période à courir jusqu'à son remplacement.

On note que l'immobilisation décomposable comprend une partie non décomposable appelée *structure* et une partie décomposable appelée *composants*. C'est le cas généralement des immeubles.

Il appartient au propriétaire de définir la durée d'amortissement de chacun des composants compte tenu des caractéristiques spécifiques de l'immeuble. L'amortissement de la structure de l'immeuble comme les composants associés doivent être amortis sur leur durée d'utilisation réelle.

3-3) L'amortissement des immobilisations incorporelles :

Tout d'abord, on doit faire la distinction entre *les immobilisations incorporelles à durée de vie définie* ou *finie*, qui doivent être amortis sur cette durée, et *les immobilisations incorporelles de durée de vie indéfinie* ou *infinie* qui peuvent faire l'objet de dépréciation annuelle ou à chaque fois qu'un indice de perte de valeur a été identifié par l'entreprise. Cette dernière catégorie représente des immobilisations non amortissables.

L'amortissement d'une immobilisation incorporelle commence dès qu'elle est mise en service. Le montant amortissable d'un actif incorporel à durée d'utilité finie doit être réparti systématiquement sur cette durée.

La durée d'amortissement et le mode d'amortissement d'une immobilisation incorporelle doivent être réexaminés, au moins, à la clôture de chaque exercice. En cas où la durée d'utilité attendue de l'immobilisation en question est différente des estimations antérieures, la durée d'amortissement doit être modifiée. Si le rythme attendu de la consommation des avantages économiques futurs de l'actif a connu un changement

important, on doit modifier le mode d'amortissement. Ces changements doivent, donc, être comptabilisés comme des changements d'estimations comptables.

Selon l'article 121-13⁵ de l'arrêté du 26 Juillet 2008, une immobilisation incorporelle doit être amortie sur une durée inférieure ou égale à vingt (20) ans à compter de la date à laquelle l'immobilisation est prête à fonctionner. Dans le cas contraire, une justification doit être portée en annexe. Le goodwill, par exemple, est amorti sur sa durée d'utilité qui ne doit pas excéder 20 ans sauf cas particulier qui doit être justifié et mentionné dans l'annexe.

La durée d'utilité d'un actif incorporel non amortissable doit être réexaminée à chaque période pour confirmer qu'elle soit, toujours, indéterminée. Si des événements importants influencent cette durée d'utilité et qui la rendent finie, on doit enregistrer ces événements comme un changement d'estimation comptable. L'immobilisation incorporelle doit être, donc, amortie sur cette durée d'utilité.

On doit cesser de pratiquer l'amortissement d'une immobilisation à la date la plus adéquate entre celle à laquelle cet actif est classé comme détenu en vue de la vente ou inclus dans un groupe destiné à être cédé et la date à laquelle il est décomptabilisé.

3-4) L'enregistrement comptable :

Les dotations d'amortissement des immobilisations corporelles et incorporelles doivent être portées au crédit du compte 28 « *Amortissement des immobilisations* ». Ces dotations sont enregistrées en contre partie d'un compte de charge, soit le compte 68111 « *Dotations aux amortissements des immobilisations incorporelles* » ou le compte 68112 « *Dotations aux amortissements des immobilisations corporelles* ».

En cas de cession, d'expropriation ou de disparition indemnisée ou non (mise au rebut) des éléments d'actifs, les comptes d'amortissements y afférents sont virés aux subdivisions du compte 20 « *Immobilisations incorporelles* » ou du compte 21 « *Immobilisations corporelles* ».

⁵ : JO n° 19, *op.cit.*, p. 9.

Exemple 1 :

L'entreprise X a enregistré un montant de 185 000 DA comme amortissement des installations techniques à la fin de l'exercice 2007. Comment enregistre-t-on cette opération comptable ?

Solution :

L'enregistrement comptable de l'amortissement passe comme suit :

31/12/2007			
681	Dotations aux amortissements, provisions et pertes de valeur- actifs non courants	185 000	
2815	Amortissement des installations techniques Amortissement d'un matériel industriel		185 000

4- Le rôle de l'amortissement :

L'amortissement joue plusieurs rôles : rôle comptable, rôle économique, rôle fiscal et un rôle financier.

4-1) Le rôle comptable de l'amortissement :

L'amortissement permet de comptabiliser une perte de valeur due à la consommation des avantages économiques attendus subie par l'immobilisation. Il répond, donc, aux principes de l'image fidèle, de sincérité et de régularité définis dans les nouvelles normes comptables. Il permet, aussi, de faire apparaître la valeur résiduelle d'un bien à chaque fin d'exercice et à la date de cession de l'actif immobilisé en vue de calculer le résultat de la cession.

4-2) Le rôle économique de l'amortissement :

L'amortissement contribue au renouvellement des immobilisations totalement amorties par les réinvestissements qu'il induit.

4-3) Le rôle fiscal de l'amortissement :

Les dotations aux amortissements constituent des charges fiscalement déductibles. A ce moment, l'amortissement permet de réaliser des économies d'impôt si elles ont été réellement comptabilisées.

4-4) Le rôle financier de l'amortissement :

L'amortissement représente une charge calculée déductible mais non décaissable. Il permet, donc, de récupérer dans le temps le capital initialement investi en immobilisations. Alors, le financement de la nouvelle immobilisation est partiellement réalisé par les dotations aux amortissements réalisées sur l'ancienne.

Afin de refléter la réalité de son patrimoine, l'entreprise doit enregistrer les annuités d'amortissement des immobilisations qu'elle utilise. Ainsi, quand l'entreprise opte pour un mode d'amortissement, elle doit l'appliquer de façon cohérente et permanente d'un exercice à un autre, sauf si des événements viennent changer le rythme de consommation des avantages économiques générés par l'actif. Alors, l'entreprise doit réexaminer, au minimum chaque clôture d'exercice, le mode et la durée d'amortissement de ses immobilisations. Ces annuités représentent, en effet, des ressources permettant le renouvellement des immobilisations usées.

Section II : Dépréciation et réévaluation des immobilisations

Avec l'adoption du SCF algérien, deux principes, dont le rôle est prépondérant, sont introduits dans le traitement comptable des immobilisations. Il s'agit de la dépréciation et la réévaluation des immobilisations. Ces deux notions sont basées sur un nouveau concept introduit dans la comptabilité algérienne, c'est celui de la juste valeur.

Dans cette section, nous abordons une étude détaillée de la dépréciation et de la réévaluation des immobilisations tout en prenant des exemples chiffrés qui facilitent mieux la compréhension de la procédure suivie en appliquant ces deux concepts.

1- Définitions :

1-1) Définition d'un test de dépréciation :

Un test de dépréciation permet de calculer la différence, en plus des éventuels amortissements, entre la valeur comptable et la valorisation réelle d'un actif (juste valeur).

1-2) Définition de la réévaluation :

Selon le SCF algérien, la valeur de réévaluation représente la valeur vénale (la juste valeur). Cette valeur est déterminée par référence aux cours pratiqués sur un marché actif. Ce dernier est un marché pour lequel sont réunies les conditions suivantes :

- Les biens négociés sur ce marché sont homogènes ;
- On peut trouver à tout moment des acheteurs et des vendeurs consentants ; et
- Les prix sont mis à la disposition du public.

La réévaluation des immobilisations concerne l'ensemble des immobilisations de l'actif (incorporelles, corporelles et financières). Elle ne peut pas être décidée isolément, c'est-à-dire, si l'entreprise décide de réévaluer un actif corporel, elle doit réévaluer tous les autres actifs qui peuvent l'être. Ainsi, la réévaluation des actifs doit être régulièrement mise à jour pour éviter que la valeur comptable ne soit différente de la juste valeur à la date de clôture.

2- L'identification et suivi de la dépréciation :

Avant de procéder à la dépréciation des actifs immobilisés, certaines conditions doivent se réunir. L'entité doit, donc, identifier un indice justifiant la perte de valeur. Puis, cette dernière doit être évaluée et enregistrée dans les états financiers de l'entité.

2-1) Les indices de dépréciation :

On peut distinguer entre deux catégories d'indices : les indices internes et les indices externes.

2-1-1) Les indices externes de dépréciation :

Il s'agit d'indices qui ont, principalement, relation avec l'évolution des conditions de marché. Parmi ces indices, nous pouvons citer entre autres :

- La diminution de la valeur de marché de façon significative durant l'exercice comptable par suite de fluctuations des prix (inflation ou déflation) ;
- La survenance des changements importants technologiques, économiques, juridiques ou de marché au cours de l'exercice et qui ont un effet négatif sur l'entreprise ;
- L'augmentation des taux d'intérêt de marché ou autres taux de rendement du marché durant l'exercice, avec probabilité que ces changements affectent le taux d'actualisation utilisé dans le calcul de la valeur d'utilité et diminue significativement la valeur recouvrable de l'actif ; et
- La valeur comptable de l'actif net⁶ de l'entreprise est supérieure à sa capitalisation boursière⁷.

⁶ : L'actif net est une notion comptable, obtenue par la soustraction de l'ensemble des actifs de l'entreprise l'ensemble de ses dettes. Il est synonyme des capitaux propres de l'entreprise.

⁷ : Elle est obtenue en multipliant le nombre d'actions par leurs cours.

2-1-2) Les indices internes de dépréciation :

Il s'agit d'indices internes à l'entreprise. Parmi ces indices :

- L'existence d'un indice d'obsolescence ou de dégradation physique de l'actif ;
- Des changements importants intervenus dans l'exercice ou à intervenir dans un avenir proche dans le degré ou le mode d'utilisation d'un actif qui ont des effets négatifs sur l'entreprise ; et
- Des indications internes qui montrent que la performance économique d'un actif est ou sera moins importante.

Si l'entreprise constate l'existence de l'un de ces indices internes ou externes, elle doit faire une estimation formalisée de la valeur comptable pour procéder à un test de dépréciation.

2-2) La procédure d'un test de dépréciation :

Chaque clôture d'exercice comptable, l'entité doit apprécier la valeur de ses actifs corporels, incorporels et financiers s'il existe un indice montrant une perte de valeur.

Pour les immobilisations, selon l'article 121-10⁸ de l'arrêté du 26 Juillet 2008 :

« Si la valeur recouvrable d'une immobilisation devient inférieure à sa valeur nette comptable après amortissements, celle-ci est ramenée à la valeur recouvrable par la constatation d'une perte de valeur ».

Pour procéder à un test de dépréciation, il faut d'abord, déterminer l'actif ou le groupe d'actifs à déprécier. Puis de calculer la valeur recouvrable de l'actif ou du groupe d'actifs à tester. La valeur recouvrable représente la valeur la plus élevée entre le prix de cession diminué des coûts de sortie (valeur vénale) et la valeur d'utilité (valeur d'usage). Cette dernière est définie comme la valeur actualisée des flux futurs de trésorerie et de la valeur résiduelle de l'actif.

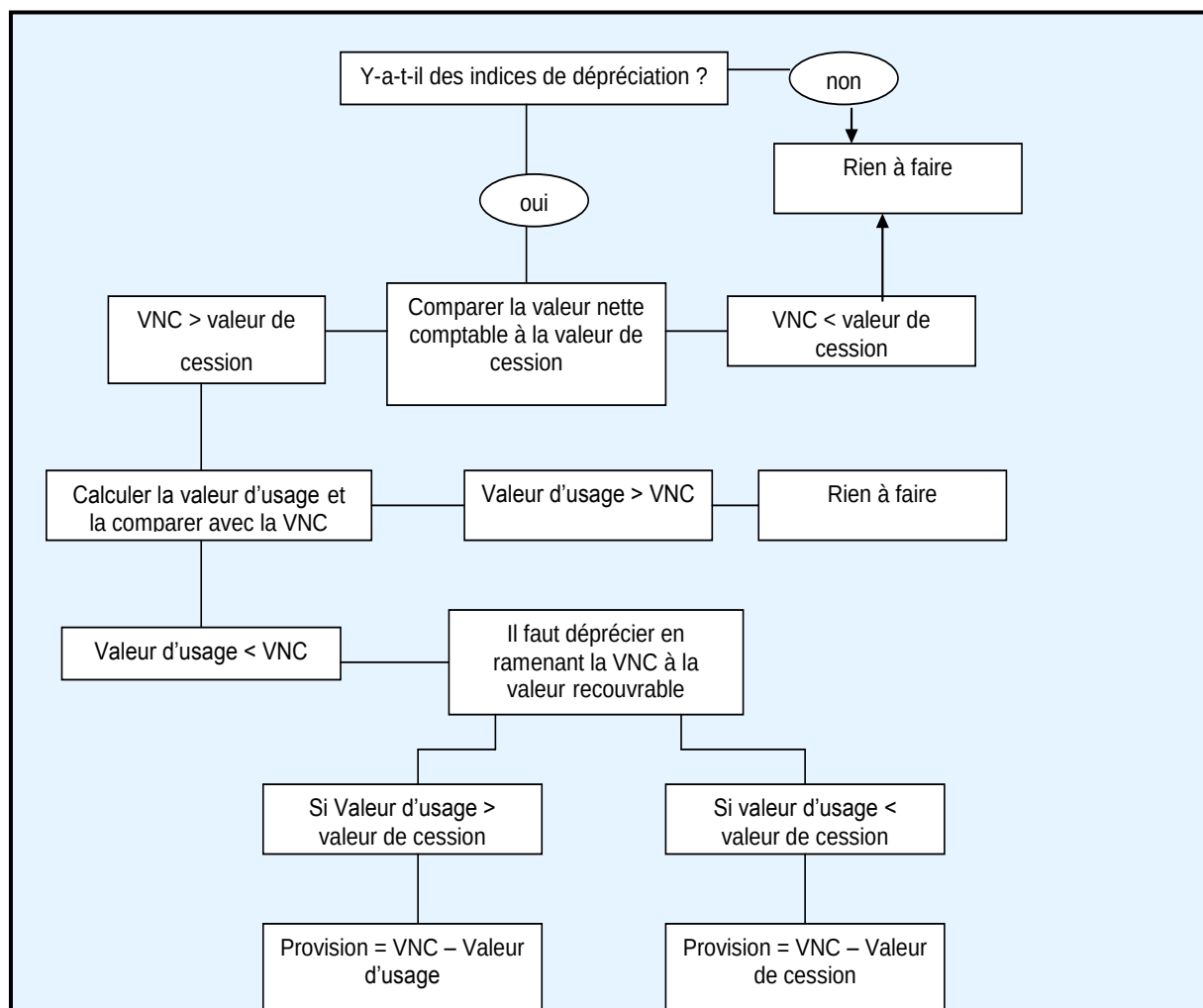
Enfin, il faudra comparer la valeur nette comptable avec la valeur recouvrable. Si le prix de cession net des coûts de sortie est supérieur à la valeur nette comptable, il faut arrêter la procédure. Par contre, si la valeur nette comptable de l'actif testé est supérieure

⁸ : JO n° 19, *op.cit.*, p. 9.

à la valeur recouvrable, il y a une perte de valeur. Il y a, donc, lieu de constater cette dépréciation et de la comptabiliser.

Cette nouvelle valeur sera la nouvelle base d'amortissement. Suite à ces changements, le plan d'amortissement doit être modifié selon les nouvelles données (nouvelle valeur comptable).

La procédure d'un test de dépréciation est résumée dans la figure (**Figure n° 5**) suivante :



Source : www.iasb.org, visité le 25/12/2009.

Exemple :

Au 31/12/2006, une entreprise a constaté une baisse brutale des prix sur le marché. Alors, elle doit déprécier une machine d'un coût d'acquisition de 80 000 DA, les amortissements cumulés, en cette date, sont de 30 000 DA.

Pour appliquer un test de dépréciation sur la machine, elle doit comparer la valeur nette comptable par rapport à la valeur recouvrable. Pour le faire, elle a identifié la valeur vénale de la machine qui est de 35 000 DA ainsi que sa valeur d'usage qui est de 41 000 DA.

La valeur recouvrable est la valeur la plus élevée entre la valeur vénale et la valeur d'usage. Elle est, donc, de 41 000 DA.

La valeur nette comptable représente le coût d'acquisition déduction faite des amortissements cumulés : $80\,000 - 30\,000 = 50\,000$ DA.

La valeur nette comptable est supérieure à la valeur recouvrable. Donc, on doit enregistrer une perte de valeur correspondant au montant de l'excédant.

La perte de valeur est, donc, de : $50\,000 - 41\,000 = 9\,000$ DA.

2-3) La nomenclature des comptes de pertes de valeur :

La nomenclature des comptes de perte de valeur est composée des comptes suivants :

290- Pertes de valeur sur immobilisations incorporelles :

Il se subdivise en sous-comptes suivants :

2903- « Pertes de valeur sur frais de recherche et de développement immobilisables » :

Ce compte est crédité du montant de la perte de valeur constaté sur les frais de recherche et de développement immobilisables en débitant le compte 68112 « *Pertes de valeur sur immobilisations incorporelles* ». A l'occasion de la sortie de cet actif du bilan de l'entreprise, ce compte est débité par le crédit du compte 203 « *Frais de recherche et de développement immobilisables* ».

2904- « Pertes de valeur sur logiciels informatiques et assimilés » :

Ce compte est crédité du montant des pertes de valeur constatées sur les logiciels informatiques et assimilés tout en débitant le compte 68112 « *Pertes de valeur sur immobilisations incorporelles* ». Quand cet actif sort du bilan de l'entreprise, ce compte est débité par le crédit du compte 204 « *Logiciels informatiques et assimilés* ».

2905- « Pertes de valeur sur concessions & droits similaires, brevets, licences, marques » :

Il est crédité du montant de la perte de valeur constatée sur les concessions & droits similaires, brevets, licences, marques en débitant le compte 68112 « *Pertes de valeur sur immobilisations incorporelles* ». Avec la sortie de cet actif du bilan, ce compte est débité par le crédit du compte 205 « *Concessions & droits similaires, brevets, licences, marques* ».

2907- « Pertes de valeur sur écart d'acquisition » :

Il est crédité du montant de la perte de valeur constatée sur l'écart d'acquisition par le débit du compte 68112 « *Pertes de valeur sur immobilisations incorporelles* ». Avec la sortie de cet actif du bilan, ce compte est débité par le crédit du compte 207 « *Ecart d'acquisition* ».

2908- « Pertes de valeur sur autres immobilisations incorporelles » :

Ce compte est crédité du montant de la perte de valeur constaté sur les autres immobilisations incorporelles tout en débitant le compte 68112 « *Pertes de valeur sur immobilisations incorporelles* ». Avec la sortie de cet actif du bilan, ce compte est débité par le crédit du compte 208 « *Autres immobilisations incorporelles* ».

291- Pertes de valeur sur immobilisations corporelles :

Ce compte comprend les subdivisions suivantes :

2912- « Pertes de valeur sur agencements et aménagements de terrain » :

Ce compte est crédité du montant de la perte de valeur constaté sur les agencements et aménagements de terrain par le débit du compte 68122 « *Pertes de valeur sur les immobilisations corporelles* ». A la sortie ce cet actif du bilan de l'entreprise,

ce compte est débité par le crédit du compte 212 « *Agencements et aménagements de terrain* ».

2913- « Pertes de valeur sur constructions » :

Il est crédité du montant de la perte de valeur constatée sur les constructions par le débit du compte 68122 « *Pertes de valeur sur les immobilisations corporelles* ». A la sortie de cet actif du bilan, ce compte est débité par le crédit du compte 213 « *Constructions* ».

2915- « Pertes de valeur sur installations techniques » :

Ce compte est crédité du montant des pertes de valeur constatées sur les installations techniques par le débit du compte 68122 « *Pertes de valeur sur les immobilisations corporelles* ». A la sortie de cet actif du bilan, ce compte est débité en créditant le compte 215 « *Installations techniques* ».

2918- « Pertes de valeur sur autres immobilisations corporelles » :

Ce compte est crédité du montant des pertes de valeur constatées sur les autres immobilisations corporelles par le débit du compte 68122 « *Pertes de valeur sur les immobilisations corporelles* ». A la sortie de cet actif du bilan, ce compte est débité en créditant le compte 218 « *Autres immobilisations corporelles* ».

292- Pertes de valeur sur immobilisations mises en concession :

Ce compte est crédité du montant des pertes de valeurs constatées sur les immobilisations mises en concession tout en débitant le compte 6822 « *Pertes de valeur des biens mis en concession* ».

293- Pertes de valeur sur immobilisations en-cours :

Ce compte comptabilise à son crédit les pertes de valeur constatées sur les immobilisations en-cours par le débit du compte 6813 « *Pertes sur les investissements en-cours* ». Avec la sortie de cet actif du bilan, ce compte est débité par le crédit du compte 23 « *Immobilisations en-cours* ».

296- Pertes de valeur sur participations et créances rattachées à des participations :

Ce compte comprend les subdivisions suivantes :

2961- « Pertes de valeurs sur titres de filiales » :

Il enregistre à son crédit le montant des pertes de valeur constatées sur les titres de filiales en débitant le compte 68125 « *Pertes de valeur sur les immobilisations financières* ». Ce compte est débité à l'occasion de la sortie de l'actif du bilan par le crédit du compte 261 « *Titres de filiales* ».

2962- « Pertes de valeur sur autres formes de participations » :

Il est crédité de la valeur des pertes constatées sur les autres formes de participations par le débit du compte 68125 « *Pertes de valeur sur les immobilisations financières* ». Ce compte est débité à l'occasion de la sortie de l'actif du bilan par le crédit du compte 262 « *Autres formes de participations* ».

2965- « Pertes de valeur sur titres de participation évalués par équivalence » :

Ce compte enregistre à son crédit le montant des pertes de valeur constatées sur les titres de participation évalués par équivalence en débitant le compte 68125 « *Pertes de valeur sur les immobilisations financières* ».

2966- « Pertes de valeur sur créances rattachées à des participations groupe » :

Il est crédité du montant des pertes de valeur constatées sur les créances rattachées à des participations groupe par le débit du compte 68125 « *Pertes de valeur sur les immobilisations financières* ». Ce compte est débité à l'occasion de la sortie de cet actif du bilan par le crédit du compte 266 « *Créances rattachées à des participations groupe* ».

2967- « Pertes de valeur sur créances rattachées à des participations hors groupe » :

Il comptabilise à son crédit le montant des pertes de valeur constatées sur les créances rattachées à des participations hors groupe par le débit du compte 68125 « *Pertes de valeur sur les immobilisations financières* ». Ce compte est débité à l'occasion de la sortie de cet

actif du bilan par le crédit du compte 267 « *Créances rattachées à des participations hors groupe* ».

2968- « Pertes de valeur sur créances rattachées à des sociétés en participation » :

Il comptabilise le montant des pertes de valeur constatées sur les créances rattachées à des sociétés en participation par le débit du compte 68125 « *Pertes de valeur sur les immobilisations financières* ». A la sortie de cet actif, ce compte est débité par le crédit du compte 268 « *Créances rattachées à des sociétés en participation* ».

297- Pertes de valeur sur autres titres immobilisés :

Ce compte se subdivise en sous-comptes comme suit :

2971- « Pertes de valeur sur titres immobilisés autres que les titres immobilisés de l'activité de portefeuille (droit de propriété) » :

Ce compte est crédité de la valeur des pertes constatées sur les titres immobilisés autres que les titres immobilisés de l'activité de portefeuille par le débit du compte 68127 « *Pertes de valeur sur les autres immobilisations financières* ». Ce compte est débité à l'occasion de la sortie de cet actif en créditant le compte 271 « *Titres immobilisés autres que les titres immobilisés de l'activité de portefeuille (droit de propriété)* ».

2972- « Pertes de valeur sur titres représentatifs de droit de créance » :

Ce compte comptabilise, à son crédit, le montant des pertes de valeur constatées sur les titres représentatifs de droit de créances tout en débitant le compte 68127 « *Pertes de valeur sur les autres immobilisations financières* ». Ce compte est débité à l'occasion de la sortie de cet actif par le crédit du compte 272 « *Titres représentatifs de droits de créances* ».

2973- « Pertes de valeur sur titres immobilisés de l'activité de portefeuille » :

Il est crédité du montant des pertes de valeur constatées sur les titres immobilisés de l'activité de portefeuille par le débit du compte 68127 « *Pertes de valeur sur les autres immobilisations financières* ». A la sortie de cet actif du bilan, ce compte est débité par le crédit du compte 273 « *Titres immobilisés de l'activité de portefeuille* ».

2974- « Pertes de valeur sur prêts et créances sur contrat de location-financement » :

Ce compte enregistre le montant des pertes de valeur constatées sur les prêts et créances sur contrat de location-financement par le débit du compte 68127 « *Pertes de valeur sur les autres immobilisations financières* ». A la sortie de cet actif du bilan, ce compte est débité par le crédit du compte 274 « *Prêts et créances sur contrat de location-financement* ».

2975- « Pertes de valeur sur dépôts et cautionnements versés » :

Ce compte est crédité du montant des pertes de valeur constatées sur les dépôts et cautionnements versés par le débit du compte 68127 « *Pertes de valeur sur les autres immobilisations financières* ». A la sortie de cet actif du bilan, ce compte est débité par le crédit du compte 275 « *Dépôts et cautionnements versés* ».

2976- « Pertes de valeur sur autres créances immobilisés » :

Ce compte enregistre le montant des pertes de valeur constatées sur les autres créances immobilisées par le débit du compte 68127 « *Pertes de valeur sur les autres immobilisations financières* ». A la sortie de cet actif du bilan, ce compte est débité par le crédit du compte 276 « *Autres créances immobilisées* ».

298- Pertes de valeur sur autres actifs financiers immobilisés :

Ce compte comptabilise le montant des pertes de valeur constatées sur les autres actifs financiers immobilisés par le débit du compte 68127 « *Pertes de valeur sur les autres immobilisations financières* ».

2-4) La comptabilisation d'une dépréciation et reprise de dépréciation :

Quand une entité constate l'existence d'un indice de dépréciation, elle doit comptabiliser une perte de valeur. Avec la disparition de l'indice, elle doit reprendre le montant de la perte de valeur enregistré.

2-4-1) La comptabilisation d'une dépréciation :

Pour comptabiliser une perte de valeur, la valeur nette comptable de l'actif doit être supérieure à sa valeur recouvrable. La différence entre ces deux valeurs représente, donc, le montant de la perte de valeur de l'actif.

La comptabilisation de la perte de valeur d'un actif, déjà réévalué, se fait en déduction de l'écart de réévaluation enregistré dans les fonds propres de l'entreprise. Dans le cas où la nouvelle perte de valeur dépasse l'écart de réévaluation, déjà enregistré, il y a lieu de comptabiliser l'excédant comme une charge qu'il faut enregistrer dans le compte de résultat.

2-4-2) La comptabilisation d'une reprise de dépréciation :

Comme pour la dépréciation d'actifs, si l'entreprise constate un indice d'appréciation, elle doit reprendre les pertes, déjà, comptabilisées.

L'article 112-10⁹ de l'arrêté de 26 Juillet 2008, préconise :

« La perte de valeur constatée sur un actif au cours d'exercices antérieurs est reprise en produits dans le compte de résultat lorsque la valeur recouvrable de cet actif redevient supérieure à sa valeur comptable. La valeur comptable est alors augmentée à hauteur de sa valeur recouvrable, sans toutefois pouvoir dépasser la valeur comptable nette qui aurait été déterminée si aucune perte de valeur n'avait été comptabilisée pour cet actif au cours des exercices antérieurs ».

⁹ : JO n° 19, Op.cit., p. 7.

Aussi, l'article 121-26¹⁰ du même arrêté préconise ce qui suit :

« Toute reprise de perte de valeur d'un actif réévalué est enregistrée comme une réévaluation lorsque la constatation de la perte de valeur a été antérieurement enregistrée comme une réévaluation négative ».

Notons que les dépréciations du goodwill ne font pas l'objet de reprises une fois que les pertes ont été comptabilisées.

2-4-3) L'enregistrement comptable :

Selon l'article 112-8¹¹ de l'arrêté du 26 Juillet 2008, la perte de valeur d'un actif est constatée par la diminution de la valeur de cet actif, d'un côté, et par la comptabilisation d'une charge, de l'autre côté. Donc, le montant de la perte de valeur doit être porté au crédit du compte 29 « *Perte de valeur sur immobilisations* » tout en débitant le compte 68112 « *Pertes de valeur sur immobilisations incorporelles* » pour les immobilisations incorporelles ou le compte 68122 « *Pertes de valeur sur les immobilisations corporelles* » concernant les immobilisations corporelles.

Le compte de perte de valeur doit être réajusté à chaque clôture d'exercice. Si le montant de la perte de valeur a augmenté, on doit débiter encore le compte des dotations correspondant du montant de l'augmentation. Par contre, on doit créditer l'un des sous-comptes du compte 78 « *Reprises sur pertes de valeurs et provisions* » lorsque le montant de la perte de valeur est diminué ou annulé. Dans ce cas, l'indice de perte de valeur baisse ou disparaît.

A la date de cession d'une immobilisation, le montant de la perte de valeur, antérieurement constatée, doit être déduit de la valeur de l'immobilisation pour déterminer la plus-value ou la moins-value de cession.

¹⁰ : JO n° 19, *Op.cit.*, p. 10.

¹¹ : *Idem*, p. 7.

Pour enregistrer une dépréciation d'actifs financiers, la valeur d'inventaire doit être inférieure à la valeur d'origine (prix d'achat). Ainsi, une provision doit être constituée pour le montant suivant :

$\text{Provision pour dépréciation} = \text{valeur d'origine} - \text{valeur d'inventaire}$

Si la valeur d'inventaire est supérieure à la valeur d'origine, l'entreprise ne doit pas comptabiliser la plus-value probable obéissant au principe de la prudence.

Exemple 1 :

L'entreprise « X » a enregistré une provision au 31/12/2008 pour les titres de participation de 230 000 DA. La dépréciation constatée au 31/12/2009 est de 280 000 DA. Au 31/12/2010, la dépréciation s'élève à 200 000 DA. Enregistrer les écritures comptables afférentes à ces opérations ?

Solution :

Au 31/12/2008, l'entreprise a enregistré la dotation aux provisions pour dépréciation de ses titres comme suit :

31/12/2008			
686	Dotations financières aux amortissements, provisions et pertes de valeur- éléments financiers	230 000	
296	Pertes de valeur des titres et créances rattachées		230 000
	Comptabilisation de la provision		

Au 31/12/2009, l'entreprise a constaté une perte de valeur supérieure à la dotation enregistrée, elle doit donc enregistrer une provision complémentaire du montant de l'augmentation comme suit :

31/12/2009			
686		Dotations financières aux amortissements, provisions et pertes de valeur- éléments financiers	50 000
	296	Pertes de valeur des titres et créances rattachées	50 000

La comptabilisation de la reprise de dotation suite à la baisse du montant de la dépréciation au 31/12/2010 passe comme suit :

31/12/2010			
296		Pertes de valeur des titres et créances rattachées	80 000
	786	Reprises financières sur pertes de valeur et provisions	80 000
		Reprise de la dotation sans objet	

Exemple 2 :

L'entreprise « X » a constaté que la valeur de l'aménagement de terrain a atteint 260 000 DA au 31/12/2007. La valeur enregistrée au bilan à cette date est de 300 000 DA. L'entreprise doit, donc, ajuster la valeur de l'aménagement des terrains par rapport à la réalité. Comment enregistre-t-elle cette opération ?

L'entreprise a constaté, au 31/12/2008, la disparition de l'indice qui a fait la dépréciation de la valeur de l'aménagement de terrains au 31/12/2007. Comment enregistre-t-elle cette opération ?

Solution :

L'entreprise a constaté, au 31/12/2007, une dépréciation de la valeur de l'aménagement des terrains. Cette dépréciation se calcule comme suit :

$$\text{La dépréciation} = \text{La valeur nette comptable} - \text{la valeur actuelle}$$

$$\text{La dépréciation} = 300\,000 - 260\,000 = 40\,000 \text{ DA.}$$

L'enregistrement comptable de la dépréciation passe, dans le journal de l'entreprise, comme suit :

31/12/2007			
681	Dotations aux amortissements, provisions et pertes de valeur- actifs non courants	40 000	
2912	Pertes de valeur des agencements et aménagements de terrains		40 000
	Comptabilisation d'une dépréciation		

Après disparition de l'indice de dépréciation, l'entreprise doit reprendre le montant enregistré comme perte de valeur. Cette reprise de dépréciation doit être enregistrée comme suit :

31/12/2007			
2912	Pertes de valeur des agencements et aménagements de terrains	40 000	
781	Reprise d'exploitations sur pertes de valeur et provisions- actifs non courants		40 000
	Comptabilisation d'une reprise de dépréciation		

Exemple 3 :

Une entreprise a procédé à la réévaluation de ses terrains au 31/12/2001 suite à la constatation d'une augmentation de 150 000 DA. Elle a enregistré, donc, cette valeur comme écart de réévaluation dans ses fonds propres. Au 31/12/2002, un indice montrant une baisse de la valeur comptable des terrains de 200 000 DA apparaît.

Enregistrer les écritures comptables nécessaires ?

Solution :

Au 31/12/2001, l'enregistrement du montant de la réévaluation doit être passé dans un compte des fonds propres comme suit :

31/12/2001			
681	Dotations aux amortissements, provisions et pertes de valeur- actifs non courants	150 000	
105	Ecart de réévaluation		150 000
	L'enregistrement d'une réévaluation des terrains		

Au 31/12/2002, avec l'apparition de l'indice de dépréciation, l'enregistrement de la perte de valeur se fait en priorité en déduction de l'écart de réévaluation déjà enregistré. Dans ce cas, le montant de la perte de valeur est supérieur au montant de l'écart de réévaluation, donc, l'excédent sera enregistré comme charge dans le compte de résultat.

L'enregistrement comptable y afférent est le suivant :

31/12/2002			
105		Ecart de réévaluation	150 000
	681	Dotations aux amortissements, provisions et pertes de valeur- actifs non courants	150 000
		L'enregistrement d'une perte de valeur d°	
681		Dotations aux amortissements, provisions et pertes de valeur- actifs non courants	5 000
	2911	Pertes de valeur sur terrains	5 000
		L'enregistrement de l'excédent de la perte de valeur	

3- La pratique de la réévaluation des immobilisations :

3-1) La réévaluation, objectif et intérêts :

La réévaluation a pour objectif de ramener la valeur comptable des différents types d'immobilisations au niveau de leur valeur actuelle. Ainsi, la réévaluation présente des intérêts qui consistent dans les points suivants :

- Tout d'abord, la réévaluation permet de faire apparaître une situation patrimoniale plus proche de la réalité ;
- Elle constitue une opportunité d'augmentation des capitaux propres, puisque ceux-ci incluent l'écart de réévaluation. Ce moyen d'augmentation des capitaux propres permet d'améliorer la structure financière de l'entreprise en augmentant les ratios d'indépendance financière (fonds propres / ressources durables), d'endettement (dettes financières / fonds propres) et d'autonomie financière (fonds propres / total bilan) ;

- Aussi, la comptabilisation de l'écart de réévaluation dans les capitaux propres permet à une entreprise d'éviter les conséquences d'une situation où ses capitaux propres sont inférieurs à la moitié de son capital social ;
- Enfin, l'écart de réévaluation peut s'imputer sur les déficits antérieurs lorsque l'entreprise dispose de déficits fiscaux reportables. A ce moment, la réévaluation présente les intérêts suivants :
 - * L'imposition de l'écart de réévaluation ne donne pas lieu au paiement de l'impôt du fait de l'imputation des déficits antérieurs ;
 - * En cas de cession de l'actif, la plus-value sera calculée sur la base de la valeur réévaluée, ce qui entraînera une baisse de la plus-value et donc, de l'imposition afférente ;
 - * La valeur réévaluée constitue la nouvelle base d'imposition, ce qui augmente la capacité d'amortissement et de provision de l'entreprise et génère des économies d'impôts.

3-2) Traitement comptable de l'écart de réévaluation :

L'écart de réévaluation peut prendre deux situations, soit positif, soit négatif :

3-2-1) Cas d'un écart de réévaluation positif :

L'écart de réévaluation doit être enregistré en capitaux propres dans le compte 105 «*Ecart de réévaluation*» pour ne pas faire apparaître un profit, ou en compte de résultat en compensant une réévaluation négative du même actif antérieurement enregistrée comme charge.

Lors du passage, la loi de finances complémentaire pour 2009 publiée dans l'ordonnance n° 09-01 du 26 juillet 2009, soumet à imposition étalée sur 5 ans, l'écart de réévaluation positif constaté.

Lorsqu'un actif réévalué est vendu, l'écart de réévaluation est maintenu dans les capitaux propres.

3-2-2) Cas d'un écart de réévaluation négatif :

Dans ce cas, l'écart de réévaluation doit être enregistré dans le compte de résultat comme charge ou en capitaux propres dans le compte 105 « *Ecart de réévaluation* » en déduction de l'écart de réévaluation positif du même actif antérieurement enregistré. L'excédent sera, éventuellement, enregistré comme charge.

L'écart constaté lors de la réévaluation ne doit pas affecter le résultat comptable, c'est-à-dire qu'une augmentation de la valeur d'une immobilisation doive être accompagnée d'une augmentation des capitaux propres inscrite dans le compte 1052 « *Ecart de réévaluation libre* ». Donc, l'opération de réévaluation n'influe ni sur le résultat comptable ni sur les amortissements antérieurs. Par contre, l'immobilisation sera amortie sur la base de la valeur réévaluée selon les modalités du plan d'amortissement initial.

3-3) La réévaluation, évaluation et comptabilisation :

Selon l'article 121-20¹² de l'arrêté du 26 Juillet 2008 :

« ...cependant, une entité est autorisée à comptabiliser sur la base de leur montant réévalué, les immobilisations corporelles appartenant à une ou plusieurs catégories d'immobilisations qu'elle aura préalablement définies ».

Aussi, l'article 121-21¹³ de même arrêté préconise que :

« Dans le cadre de cet autre traitement autorisé, chaque immobilisation concernée, après sa comptabilisation initiale en tant qu'actif, est comptabilisée à son montant réévalué, c'est-à-dire, à sa juste valeur à la date de réévaluation, diminué du cumul des amortissements ultérieurs et du cumul des pertes de valeurs ultérieures.

Les réévaluations sont effectuées avec une régularité suffisante pour que la valeur comptable des immobilisations concernées ne diffère pas de façon significative de celle qui aurait été déterminée en utilisant la juste valeur à la date de clôture ».

¹² : JO n° 19, *Op.cit.*, p. 10.

¹³ : *Idem.*

Pour la comptabilisation de l'écart de réévaluation, l'article 121-23¹⁴ de l'arrêté du 26 Juillet 2008 préconise ce qui suit :

« Lorsque la valeur comptable d'un actif augmente à la suite d'une réévaluation, l'augmentation est créditée directement en capitaux propres sous le libellé écart de réévaluation. Toutefois, une réévaluation positive est comptabilisée en produit dans la mesure où elle compense une réévaluation négative du même actif, antérieurement comptabilisée en charge ».

En matière de comptabilisation, toujours, de l'écart de réévaluation, l'article 121-24¹⁵ du même arrêté préconise que :

« Lorsque la réévaluation d'un actif fait apparaître une perte de valeur (réévaluation négative), cette perte de valeur est imputée en priorité sur l'écart de réévaluation antérieurement comptabilisée en capitaux propres au titre de ce même actif. Le solde éventuel (écart de réévaluation net négatif) est constaté en charge ».

4- Les incidences sur le plan d'amortissement :

Avec l'adoption du SCF algérien, plusieurs facteurs peuvent influencer le barème initial de l'amortissement d'une immobilisation. Ces facteurs sont les suivants :

- Les incidences d'une dépréciation ;
- Les incidences d'une reprise de dépréciation ; et
- Les incidences de la réévaluation.

4-1) Les incidences d'une dépréciation :

La constatation d'une dépréciation modifie de manière prospective la base amortissable de l'immobilisation. Cette modification influence directement le plan d'amortissement qui en découle. La nouvelle base amortissable est la nouvelle valeur après dépréciation, qui est la valeur actuelle de l'actif. Elle sera, donc, répartie de façon systématique sur la durée d'utilité restant à courir pour l'immobilisation.

¹⁴ : JO n° 19, Op.cit. p. 10.

¹⁵ : Idem.

4-2) Les incidences d'une reprise de dépréciation :

En cas où l'indice de dépréciation disparaît ou connaît une diminution, la dépréciation enregistrée doit être reprise et le plan d'amortissement sera également modifié de façon prospective. Toutefois, cette nouvelle valeur actuelle ne doit pas dépasser la valeur nette comptable qui aurait été reconnue si le plan d'amortissement, initialement établi, avait été poursuivi.

4-3) Les incidences de la réévaluation sur le plan d'amortissement :

La réévaluation des immobilisations peut être positive (augmentation) ou négative (baisse). Cette dernière position est l'équivalent d'une dépréciation, ce qui veut dire que la réévaluation a une même influence que la dépréciation sur le plan d'amortissement. Donc, dans les deux sens, le plan d'amortissement doit être poursuivi selon la nouvelle base amortissable.

Exemple :

À la fin de l'exercice 2009, la valeur nette comptable d'une immobilisation s'élève à 55 000 DA. On considère cet exercice comme le premier pour l'utilisation de l'immobilisation. Alors, sa valeur actuelle n'est que de 43 000 DA. Dans ce cas, il convient de constater une dépréciation de 12 000 DA. Dans l'exercice 2010, on prend en considération la nouvelle base amortissable qui est de 43 000 DA. Supposons que l'immobilisation s'amortisse sur 5 ans, soit une dotation aux amortissements avant la dépréciation de $55\,000/5 = 11\,000$ DA. Or, celle de l'année suivante (second exercice) est de $43\,000 / 4 = 10\,750$ DA.

À la fin du second exercice, l'entité constate que la valeur actuelle soit de 40 000 DA. Cette valeur qui est supérieure à la valeur nette comptable du plan d'amortissement initialement établi. Cette dernière s'obtient comme suit :

$$55\,000 - (11\,000 + 11\,000) = 33\,000 \text{ DA.}$$

Donc, la valeur actuelle doit être plafonnée à hauteur de la valeur nette comptable de 33 000 DA pour être comparée à la valeur nette comptable après dépréciation. Cette dernière se calcule comme suit : $43\,000 - 10\,750 = 32\,250$ DA.

La comparaison entre ces deux dernières valeurs fait apparaître une plus-value latente de $33\,000 - 32\,250 = 750$. Cette valeur est reprise (reprise de dépréciation) et la nouvelle base amortissable est de 33 000. La dotation aux amortissements pour la période qui reste à courir pour l'immobilisation est de : $33\,000 / 3 = 11\,000$ DA.

Afin de publier des informations fiables et pertinentes, l'entreprise suit l'évolution de la valeur de ses immobilisations. Par conséquent, elle enregistre toute augmentation ou diminution des prix observables sur un marché actif ou bien quand elle estime l'existence d'un indice de dépréciation ou d'appréciation.

Section III : Dépenses, évaluation et comptabilisation ultérieures :

L'utilisation continue des immobilisations par l'entreprise fait l'objet de dépenses supplémentaires afin de remplacer des composants ou d'améliorer le niveau de la performance d'une immobilisation. A ce moment, cette dernière doit changer de valeur pour inclure ces dépenses ultérieures. Alors, une nouvelle évaluation et comptabilisation sont nécessaires. Le traitement comptable, dans ce cas là, diffère selon que ces dépenses améliorent ou rétablissent le niveau de la performance initial de l'immobilisation.

Cette section traite, donc, des dépenses ultérieures à l'évaluation initiale, c'est-à-dire, lors de l'entrée de l'immobilisation dans le patrimoine de l'entreprise. Ainsi, nous abordons, au premier temps, les conditions de comptabilisation de ces dépenses comme actif immobilisé. Dans le second temps, nous traitons l'évaluation et la comptabilisation ultérieures des immobilisations. En troisième temps, nous abordons la question de la décomptabilisation des immobilisations, c'est-à-dire, leur sortie du bilan de l'entreprise.

1- Les dépenses ultérieures sur les immobilisations :

On peut distinguer entre les dépenses de remplacement et les dépenses de gros entretiens. Mais, avant d'entamer ces dépenses, on doit définir les conditions de comptabilisation des différents frais ultérieurs à l'acquisition en immobilisations.

1-1) Les conditions de comptabilisation en immobilisations :

Pour qu'une dépense postérieure à la date d'acquisition doive être enregistrée à l'actif du bilan comme immobilisation, c'est-à-dire, rajoutée au coût d'acquisition initial, les conditions suivantes doivent se réunir :

- Il est probable que ces dépenses rapporteront des avantages économiques futurs à l'entité au-delà du niveau de la performance défini à l'origine. Dans ce sens, ces dépenses permettent d'allonger la durée d'utilité ou d'augmenter la capacité de production de l'immobilisation ou encore d'améliorer substantiellement la qualité des produits. Il peut s'agir, aussi, que ces dépenses permettent l'adoption de nouveaux processus de production conduisant à la réduction des coûts ou à la réalisation de nouveaux produits ;

- Ces dépenses sont étroitement attribuables à l'actif ; et
- Ces dépenses peuvent être mesurées de façon fiable.

Selon l'article 121-6¹⁶ de l'arrêté du 26 Juillet 2008 :

« Les dépenses ultérieures relatives à des immobilisations corporelles ou incorporelles déjà comptabilisées en immobilisations sont comptabilisées en charge de l'exercice au cours duquel elles sont encourues si elles restaurent le niveau de la performance de l'actif. Si elles augmentent la valeur comptable de ces actifs, c'est-à-dire quand il est probable que des avantages économiques futurs, supérieurs au niveau original de la performance, iront à l'entité, elles sont comptabilisées en immobilisations et ajoutées à la valeur comptable de l'actif ».

Donc, les dépenses ultérieures relatives à une immobilisation déjà comptabilisée qui doivent être activées sont attribuées à la valeur comptable de l'immobilisation.

1-2) Les dépenses de remplacement :

Les dépenses de remplacement d'une partie d'une immobilisation dites aussi « *composants ou dépenses de première catégorie* », sont des dépenses effectuées par l'entité sur des immobilisations corporelles pour remplacer ou renouveler une partie substantielle de cet actif. Ces dépenses ne représentent pas des charges mais des composants à immobiliser.

Selon le SCF algérien, les pièces de rechange et matériels d'entretien spécifiques sont comptabilisés en immobilisations corporelles lorsque leur utilisation est liée à certaines immobilisations et si l'entité compte les utiliser sur plus d'un exercice (l'article 121-4 de l'arrêté du 26 Juillet 2008).

Les pièces et matériels spécifiques¹⁷ enregistrés selon l'ancien référentiel en stock, doivent faire l'objet de retraitement lors du passage au nouveau référentiel. L'objectif est de les supprimer des stocks pour les inclure dans les immobilisations. Ainsi, les pièces dédiées à une immobilisation particulière et les pièces dont la durée d'écoulement est supérieure à 12 mois doivent être immobilisées.

¹⁶ : JO n° 19, *Op.cit.*, p. 8.

¹⁷ : Une pièce de rechange spécifique est une pièce dont on sait qu'elle sera utilisée et à quel moment elle le sera. Son remplacement étant planifié. Elle ne doit être amortie qu'à compter de son utilisation effective.

Les pièces de rechange spécifiques destinées à remplacer un composant ne seront amorties qu'à compter de leur utilisation effective sur leur propre durée d'utilité, c'est-à-dire, en pratique sur la période à courir jusqu'à son remplacement par une autre.

Les pièces de sécurité correspondent à des pièces principales acquises pour être utilisées en cas de panne ou de casse accidentelle afin d'éviter la cesse de production de l'immobilisation. Ces pièces doivent être amorties dès leur acquisition sur une période identique à celle de l'immobilisation principale¹⁸.

Enfin, toutes dépenses encourues pour remplacer ou renouveler un composant sont comptabilisées comme une acquisition d'un actif distinct et l'actif remplacé est sorti du bilan.

1-3) Les dépenses de gros entretiens :

Les dépenses de gros entretiens, dites aussi « *composants de deuxième catégorie* », sont des dépenses engagées afin d'assurer le bon état de fonctionnement des installations en leurs apportant un entretien qui ne fait pas prolonger leur durée de vie au-delà de celle initialement prévue. Ces dépenses sont, donc, par nature des charges qui devront être enregistrées dans le compte de résultat. Par contre, ces dépenses peuvent être inscrites au bilan, et donc activées, si elles améliorent la performance d'une immobilisation par rapport à celles initialement prévues. Dans ce cas, ces dépenses permettent :

- Une augmentation de la durée de vie ou de la capacité de production de l'immobilisation ;
- Une augmentation substantielle de la qualité des produits ; et
- Une réduction notable des frais d'exploitation liés à l'utilisation de l'immobilisation.

Ces dépenses peuvent constituer de provision à répartir sur plusieurs exercices dans la mesure où des événements exceptionnels entraînent une charge que les amortissements ne couvrent pas en raison de cette situation. Exemple : orage ayant entraîné des dégâts à une construction.

¹⁸ : La pièce de rechange de sécurité doit être amortie dès son acquisition sur une période identique à celle de l'immobilisation principale, car les avantages économiques qui y sont attachés résultent de leur disponibilité immédiate.

2- Évaluation ultérieure des immobilisations :

Deux méthodes sont possibles pour l'évaluation postérieure à la comptabilisation initiale des immobilisations :

La méthode de coût amorti et la méthode de la juste valeur.

2-1) La méthode du coût :

L'immobilisation est évaluée à son coût d'entrée diminué du cumul des amortissements et du cumul des pertes de valeur, c'est-à-dire, à sa valeur nette comptable déterminée sur la base du coût historique.

2-2) La méthode de la juste valeur :

Cette méthode, appelée aussi *méthode de réévaluation*, consiste à remplacer la valeur comptable du bien par sa juste valeur, c'est-à-dire, sa valeur de marché à la date de réévaluation. Autrement dit, l'immobilisation doit être comptabilisée à son montant réévalué représenté par la juste valeur à la date de la réévaluation diminué du cumul d'amortissements ultérieurs et du cumul des pertes de valeurs ultérieures.

Ce modèle prévoit que la juste valeur doit être déterminée de façon fiable, c'est-à-dire, doit être déterminée d'après un marché actif. Donc, la juste valeur des immobilisations se détermine par référence directe à des prix observables sur un marché actif ou dans des transactions récentes sur le marché dans des conditions de concurrence normales ou toute autre technique d'évaluation fiable (expertise, connaissance d'élément permettant l'estimation, etc.).

Si la méthode de la juste valeur a été choisie, on doit l'appliquer à l'ensemble d'une catégorie d'immobilisations. Si une immobilisation appartenant à une catégorie d'immobilisations réévaluées ne peut pas être réévaluée à cause de l'absence d'un marché actif, cette dernière doit être comptabilisée au coût diminué du cumul des amortissements et du cumul des pertes de valeur.

Par la suite, si la juste valeur d'une immobilisation réévaluée ne peut plus être déterminée en se référant à un marché actif, la valeur comptable de cette immobilisation doit être son montant réévalué à la date de la dernière réévaluation diminué du cumul des amortissements et du cumul des pertes de valeur ultérieurs.

Dans tous les cas, les réévaluations doivent être effectuées de manière régulière pour que la valeur comptable de l'actif soit proche de sa juste valeur à la date de clôture de l'exercice.

Notons que, lors du passage, si la convention du coût historique constitue la méthode de référence pour l'évaluation des immobilisations, cette évaluation peut être révisée sur la base de la juste valeur à la date du passage si les conditions d'une réévaluation sont réunies.

2-3) Coût ou juste valeur ?

La valeur de l'immobilisation doit respecter le principe de l'image fidèle. Cette dernière se dégage, donc, de la juste valeur. Si l'application de la méthode de juste valeur est possible, l'entreprise doit l'appliquer, sinon, elle doit recourir à la méthode de coût.

Selon l'article 121-21¹⁹ de l'arrêté de 26 Juillet 2008 :

« ...la juste valeur des terrains et constructions est habituellement leur valeur de marché.

Cette valeur est déterminée sur la base d'une estimation effectuée par des évaluateurs professionnels qualifiés.

La juste valeur des installations de production est également leur valeur de marché. En l'absence d'indication sur leur valeur de marché (installation spécialisée), elles sont évaluées à leur coût de remplacement net d'amortissement.

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

¹⁹ : JO n° 19, *Op.cit.*, p. 10.

Concernant les immeubles de placement, d'après l'article 121-17²⁰ de l'arrêté du 26 Juillet 2008 :

« Après sa comptabilisation initiale en tant qu'immobilisation corporelle, les immeubles de placement peuvent être évalués :

- *Soit au coût diminué du cumul d'amortissements et du cumul des pertes de valeurs selon la méthode utilisée dans le cadre général des immobilisations corporelles (méthode du coût).*
- *Soit sur la base de la juste valeur (méthode de la juste valeur).*

La méthode choisie est appliquée à tous les immeubles de placement jusqu'à leur sortie des immobilisations ou jusqu'à leur changement d'affectation (dans le cas d'un changement d'utilisation d'un immeuble de placement).

Dans le cas où la juste valeur d'un immeuble de placement détenu par une entité ayant opté pour la méthode de la juste valeur ne pourrait pas être déterminée de façon fiable, cet immeuble de placement sera comptabilisé selon la méthode du coût et des informations seront communiquées dans l'annexe concernant la description de l'immeuble, les raisons pour lesquelles la méthode de la juste valeur n'a pas été appliquée, et si possible un intervalle d'estimation de cette juste valeur ».

L'article 121-18²¹ du même arrêté préconise que :

« La perte ou le profit résultant d'une variation de la juste valeur d'un immeuble de placement est comptabilisée dans le résultat net de l'exercice au cours duquel il se produit. La juste valeur doit refléter l'état réel du marché à la date de clôture de l'exercice ».

²⁰ : JO n° 19, Op.cit., p. 9.

²¹ : Idem.

Si l'écart est positif, c'est-à-dire, la juste valeur est supérieure à la valeur comptable de l'immeuble de placement, l'enregistrement comptable passe comme suit :

2133		Constructions - immeubles de placements	XXX	
	757	Produits exceptionnels sur opérations de gestion		XXX
		L'enregistrement de la variation de la juste valeur		

Si l'écart est négatif, et donc, la juste valeur est inférieure à la valeur comptable, la comptabilisation de cette variation passe, au journal, comme suit :

657		Charges exceptionnelles sur opérations de gestion	XXX	
	2133	Constructions - Immeubles de placement		XXX
		L'enregistrement de la variation de la juste valeur		

Les actifs financiers doivent être évalués, ultérieurement, au *coût amorti*, c'est-à-dire, au coût d'origine déduction faite des remboursements en principal et les éventuelles dépréciations et montants non recouvrables. Exception faite pour les actifs détenus en vue de leur cession qui comprennent les titres de participation et créances rattachées et les titres immobilisés de l'activité de portefeuille (TIAP) sont évalués à *la juste valeur*. Cette dernière correspond, selon l'article 122-5 de l'arrêté du 26 Juillet 2008²² :

- Au cours moyen du dernier mois de l'exercice pour les titres cotés en bourse ; ou
- A leur valeur probable de négociation qui peut être déterminée sur la base de modèles et techniques d'évaluation généralement admis, pour les titres non cotés.

²² : JO n° 19, *Op.cit.* p. 11.

Selon le même article, les écarts d'évaluation dégagés lors de cette évaluation doivent être comptabilisés directement en augmentation ou diminution des capitaux propres. Par contre, ces montants enregistrés comme écarts d'évaluation doivent être repris et enregistrés en résultat net de l'exercice dans les cas suivants :

- L'actif financier est vendu par l'entreprise, recouvré ou transféré ; ou
- L'apparition d'une indication objective de dépréciation de l'actif. A ce moment, la perte de valeur doit être reprise des capitaux propres pour l'enregistrer dans le résultat net de l'exercice comme perte de valeur.

3- La décomptabilisation des immobilisations :

Une immobilisation doit être décomptabilisée, et donc, sortie du bilan de l'entité lors de sa cession ou lorsqu'aucun avantage économique futur n'est attendu ni de son utilisation continue dans l'entreprise ni de sa vente. Dans ce dernier cas, l'immobilisation est mise au rebut.

L'opération de cession des immobilisations ou *opération de désinvestissement* est accompagnée, dans la plupart des cas, par l'acquisition d'immobilisations nouvelles ou plus performantes.

La cession d'immobilisations concerne, généralement, les immobilisations corporelles et les immobilisations financières.

L'article 121-11²³ de l'arrêté du 26 Juillet 2008 préconise ce qui suit :

« Une immobilisation corporelle ou incorporelle est éliminée du bilan lors de sa sortie de l'entité ou lorsque l'actif est hors l'usage de façon permanente et que l'entité n'attend plus aucun avantage économique futur ni de son utilisation ni de sa sortie ultérieure ».

Selon l'article 121-12 du même arrêté :

« Les profits et les pertes provenant de la mise hors service ou de la sortie d'une immobilisation corporelle ou incorporelle sont déterminés par différence entre les produits de sortie nets estimés et la valeur comptable de l'actif et sont comptabilisés en produits ou en charges opérationnelles dans le compte de résultat.

²³ : JO n° 19, Op.cit. p. 9.

Les mêmes règles sont applicables dans le cadre d'un abandon d'activité par l'entité ».

3-1) La cession d'immobilisations :

3-1-1) Définition :

Les cessions d'immobilisations constituent des opérations à caractère exceptionnel pour l'entreprise. Cette dernière les achète pour les exploiter dans la production des biens et/ou la fourniture de services.

La cession d'immobilisations donne lieu à deux flux de sens inverse :

- Le premier est un *flux physique*. Il s'agit de la sortie de l'immobilisation du bilan de l'entreprise. Dans ce cas, on constate une charge représentée par la valeur nette comptable de l'immobilisation.
- Le second flux est un *flux monétaire* où on enregistre un produit correspondant au prix de vente (prix de cession) de l'actif immobilisé.

La différence entre le prix de vente et la valeur nette comptable donne lieu à une plus-value si le premier est supérieur à la deuxième ou à une moins-value dans le cas contraire.

$$\text{Résultat de cession} = \text{prix de cession} - \text{valeur nette comptable}$$

Donc, toute cession de bien influence le résultat par la plus-value ou la moins-value résultant de cette opération.

La valeur comptable est déterminée pour les immobilisations non amortissables par le coût d'acquisition déduction faite des éventuelles pertes de valeur. Elle représente, pour les immobilisations amortissables, le coût d'acquisition diminué du cumul des amortissements et du cumul des pertes de valeur.

Pour déterminer la valeur comptable, au moment de la sortie, des actifs financiers acquis à différents prix, on applique soit la méthode de coût moyen pondéré ou la méthode FIFO²⁴ (premier entré, premier sorti).

²⁴ : First In, First Out.

3-1-2) La cession des immobilisations corporelles et incorporelles :

La comptabilisation de la cession d'une immobilisation corporelle ou incorporelle fait intervenir un certain nombre de comptes qui sont : le compte d'amortissement de l'immobilisation en question, le compte de pertes de valeur, le compte 462 « *Créances sur cessions d'immobilisations* » qui enregistre le prix de cession et le compte 652 « *Moins-values sur sortie d'actifs immobilisés non financiers* » qui enregistre le résultat de cession en cas de perte. Ces comptes sont débités par l'entreprise par le crédit du compte de l'immobilisation objet de la vente. En cas d'une vente avec bénéfice, au lieu de débiter le compte 652 « *Moins-values sur sortie d'actifs immobilisés non financiers* », l'entreprise crédite le compte 752 « *Plus-values sur sorties d'actifs immobilisés non financiers* ».

Exemple 1 :

Une entreprise a cédé, le 04/07/2006, une machine acquise pour un montant de 350 000 DA HT. L'amortissement cumulé au moment de la cession est de 180 000 DA. Sachant que le prix de vente est de 300 000 DA, enregistrer l'opération nécessaire de la cession ?

Solution :

$$\begin{aligned}\text{La valeur nette comptable lors de la cession} &= 350\,000 - 180\,000 \\ &= 170\,000 \text{ DA.}\end{aligned}$$

$$\begin{aligned}\text{Le résultat de cession} &= 300\,000 - 170\,000 \\ &= 130\,000 \text{ DA} = \text{Plus-value.}\end{aligned}$$

L'opération de vente doit être enregistrée comme suit :

04/07/2006			
462	Créances sur cession d'immobilisations	300 000	
2815	Amortissement des installations techniques	180 000	
215	Installations techniques		350 000
752	Plus-values sur sortie d'actifs immobilisés non financiers		130 000

Exemple 2 :

Le terrain d'une société figurait à l'actif du bilan pour 100 000 DA a été réévaluée au 31/12/2001 pour 150 000 DA. Un écart de réévaluation s'élève, donc, à 50 000 DA. L'entité a cédé ce terrain au 31/12/2003 pour 140 000 DA.

Passer les écritures comptables nécessaires ?

Solution :

La valeur réévaluée du terrain au 31/12/2003 est de 150 000 DA. Alors, les écritures comptables de la cession vont faire apparaître dans le compte de résultat une moins-value de 10 000 DA, c'est-à-dire, (140 000 – 150 000). Pour cette opération, le résultat de l'exercice sera diminué de (-10 000) DA.

Par ailleurs, l'écart de réévaluation sera soldé par le crédit d'un compte de réserves distribuables pour un montant de 50 000 DA. Les sommes distribuables au titre de la cession de cet actif seront, en conséquence, de 40 000 DA : (-10 000 + 50 000) ce qui correspond à la différence entre la valeur d'origine de l'immobilisation et son prix de cession.

3-1-3) La cession des immobilisations financières :

A la décomptabilisation d'un actif financier, l'entité cédante perd le contrôle dudit actif et ne supporte plus les risques qui peut engendrer.

La décomptabilisation des actifs financiers se justifie par les raisons suivantes :

- L'expiration des droits aux avantages futurs de l'actif ;
- Le transfert des droits à un tiers et, donc, l'entreprise lui a transféré tous les risques et les avantages économiques liés à cet actif financier ;
- L'entreprise a perdu le contrôle de l'actif financier ;
- Les titres sont devenus peu rentables ; ou
- Pour le changement de stratégie.

Exemple 1 :

Une société a cédé des titres financiers pour un montant de 1 500 000 DA. Ces derniers ont été achetés par la société pour 1 200 000 DA.

Enregistrer cette opération de cession de titres ?

Solution :

L'enregistrement comptable de la cession des titres passe comme suit :

512	Banque	1 500 000	
767	Profits nets sur cession d'actifs financiers		300 000
261	Titres de filiales		1 200 000

Exemple 2 :

Une entreprise a acquis, le 03/05/N, un lot de titres qui comprend 350 actions avec 2 000 DA pour l'unité. Au 31/07/N, elle a acquis 320 actions à 2 500 DA pour l'unité. L'entreprise a décidé, au 25/10/N + 1, de céder 400 actions à un prix de 2 800 DA. Enregistrer cette opération dans le journal de l'entreprise ?

Solution :

Avant de procéder à l'enregistrement de l'opération de cession des titres, on doit d'abord calculer la valeur comptable des titres cédés. Pour cela, on opte pour la méthode de coût moyen pondéré.

$$\begin{aligned}\text{Le coût moyen pondéré} &= \frac{350 \times 2000 + 320 \times 2500}{350 + 320} \\ &= 2\,238,80 \text{ DA.}\end{aligned}$$

La valeur comptable des titres cédés = $400 \times 2\,238,80 = 895\,520$ DA.

Le prix de cession des titres = $400 \times 2\,800 = 1\,120\,000$ DA.

Le résultat de cession = $1\,120\,000 - 895\,520 = 224\,480$ DA.

La plus-value de cession = 224 480 DA.

L'enregistrement comptable passe comme suit :

512	Banque	1 120 000	
26- 27	Immobilisations financières	895 520	
767	Profits nets sur cession d'actifs financiers	224 480	

3-2) La mise hors service d'immobilisations :

Dans ce cas, les immobilisations sont sorties du patrimoine de l'entreprise et ne peuvent plus se vendre. Elles sont, donc, mises en réforme. L'immobilisation, à ce moment, ne peut procurer aucun avantage économique à l'entreprise.

La décision de mise au rebut ne peut être décidée librement, elle revient, donc, à un comité de direction comprenant les responsables techniques. La mise au rebut doit faire l'objet d'un procès-verbal daté et signé et communiqué au service comptable.

Exemple :

Une entreprise a acheté, le 01/01/2000, une machine d'un montant de 45 000 DA. Au 31/12/2002, l'entreprise constate une dépréciation d'un montant de 5 000 DA. A cette même date, vue l'évolution technologique, l'entreprise veut mettre au rebut la machine en question et de la remplacer par une autre plus performante. Sachant que la machine s'amortisse linéairement sur 5 ans, enregistrer les différentes opérations relative à la mise au rebut de la machine ?

Solution :

Pour enregistrer les différentes opérations relatives à la mise au rebut de la machine, on doit d'abord, calculer la valeur nette comptable à la date de sortie de la machine. Pour le faire, on doit déduire le cumul des amortissements à cette date ainsi que les pertes de valeur de la valeur d'acquisition.

Le calcul du cumul des amortissements au 31/12/2002 :

Le cumul des amortissements = $45\,000 / 5 \times 3 = 27\,000$ DA.

Le calcul de la valeur nette comptable au 31/12/2002 :

La valeur nette comptable = $45\,000 - 27\,000 - 5\,000 = 13\,000$ DA.

On doit, d'abord, enregistrer le montant de la dépréciation, cela passe comme suit :

31/12/2002			
681		Dotations aux amortissements, provisions, et pertes de valeur- actifs non financiers	5 000
	2915	Pertes de valeur sur installations techniques	5 000
		Comptabilisation de la dépréciation	

Par la suite, on comptabilise l'opération de la mise au rebut et la reprise de la dépréciation. L'enregistrement passe comme suit :

31/12/2002			
2915		Pertes de valeur sur installations techniques	5 000
	781	Reprise d'exploitations sur pertes de valeur et provision- actifs non courants	5 000
		Comptabilisation d'une reprise de perte de valeur d°	
2815		Amortissements des installations techniques	27 000
672		Valeur comptable des immobilisations mises au rebut	18 000
	215	Installations techniques	45 000
		Décomptabilisation de la machine mise en réforme	

Généralement, cette machine (immobilisation corporelle) peut être vendue sur le marché d'occasions après démontage ou elle peut être réutilisée en tant que pièce de rechange pour d'autres équipements. Ces pièces doivent être comptabilisées dans

un compte de stocks, c'est le compte 36 « stocks provenant d'immobilisations ». Cette opération s'enregistre comme suit :

2815	Amortissements des installations techniques	27 000	
36	Stocks provenant d'immobilisations	3 000	
672	Valeur comptable des immobilisations mises au rebut	15 000	
215	Installations techniques		45 000

3-3) La différence entre la cession et la mise hors service d'immobilisations :

Les deux opérations se ressemblent sur plusieurs points. Les différences se trouvent au niveau des points suivants :

- Le prix de vente, dans l'opération de mise au rebut est nul, alors que dans l'opération de cession est largement positif ;
- La valeur actuelle du bien mis au rebut est nulle parce que ce dernier ne revient avec aucun avantage économique à l'entreprise. Aussi, la valeur vénale, dans ce cas, est nulle ;
- L'opération de mise au rebut intervient avant la fin du plan d'amortissement. A cet effet, la dernière annuité d'amortissement sera plus importante que les précédentes. Elle ramène, donc, la valeur nette comptable à sa valeur actuelle qui est nulle. Cette dernière annuité sera comptabilisée comme charge exceptionnelle. Notons que dans ce cas, il n'y a pas lieu de comptabiliser une dépréciation car l'immobilisation ne sera plus être utilisée par l'entreprise ;
- Enfin, dans l'opération de mise au rebut, l'entreprise n'enregistre aucune opération de vente relative à l'immobilisation sortie. Alors, l'entreprise ne comptabilise pas le prix de vente, c'est le contraire dans l'opération de cession des immobilisations.

Le suivi de l'évolution de la valeur des immobilisations et la comptabilisation des dépenses ultérieures à la date d'acquisition permettent des calculs exacts des plus-values ou des moins-values lors de leur cession. Ainsi, l'information financière publiée sera fondée et utile à la prise de décisions en matière d'investissement.

Conclusion :

Après sa comptabilisation initiale en tant qu'actif, une immobilisation doit être comptabilisée à son coût diminué du cumul des amortissements et des pertes de valeur. Cependant, un autre traitement est introduit par le SCF : la réévaluation des immobilisations. La fréquence de cette dernière dépend des fluctuations de la juste valeur des immobilisations sur le marché. Lorsque la juste valeur d'un actif réévalué diffère significativement de sa valeur comptable, une nouvelle réévaluation est nécessaire. Pour certaines immobilisations, la juste valeur connaît des mouvements importants et volatils. Ces immobilisations font, donc, l'objet d'une réévaluation annuelle. Par conséquent, si une immobilisation a subi une réévaluation négative (dépréciation) lors de sa sortie, le montant de cette dernière doit être repris. Aussi, la valeur de l'immobilisation, les amortissements et les dépréciations pratiqués doivent être exclus du bilan lors de la cession de l'immobilisation en question. La différence entre le prix de cession déduction faite de tous les frais relatifs à la cession et la valeur nette comptable de l'immobilisation cédée peut engendrer soit une plus-value soit une moins-value. Ce solde influe directement sur le résultat des activités de l'entreprise vers l'augmentation ou la diminution.

CHAPITRE QUATRE

ETUDE DU CAS DE SONATRACH

Introduction :

La mondialisation des économies a touché presque tous les pays du monde. Aussi, la libéralisation des échanges a favorisé la circulation des biens et services entre les différents agents économiques nationaux et étrangers. Ainsi, la société nationale SONATRACH, qui a une activité transnationale, elle est entrée, depuis 1986, dans ce processus de libéralisation. Dans ce cas, elle doit publier des états financiers compréhensibles par ses partenaires nationaux et internationaux. Pour cela, elle a adopté le Système Comptable Financier s'inspirant des normes comptables internationales IAS/IFRS qui est entré en vigueur depuis le 1^{er} janvier 2010.

La première rubrique de l'actif du bilan de la SONATRACH représente la catégorie qui dure dans l'entreprise. Ce sont les immobilisations incorporelles, les immobilisations corporelles et les immobilisations financières. Ces immobilisations figurent dans la classe 2 « *Comptes d'immobilisations* ».

Les différentes immobilisations font l'objet d'évaluation et de comptabilisation continues afin de donner une image fidèle des actifs de l'entreprise dans ses états financiers.

Les immobilisations incorporelles et corporelles sont amorties à partir de la date à laquelle l'immobilisation est prête à être utilisée. Pour des raisons de simplification, SONATRACH a décidé que cette date est celle de leur mise en service dès lors qu'il n'y a pas de différence significative entre ces deux dates.

Les taux d'amortissement retenus pour les immobilisations corporelles et incorporelles de SONATRACH sont des taux fiscaux conformément à la loi 05-07 relative aux hydrocarbures. Les différentes immobilisations de l'entreprise peuvent avoir des pertes de valeur en cas d'évolution défavorable des conditions de marché. Dans le cas contraire et après l'enregistrement d'une perte de valeur, celle-ci doit être reprise. Ainsi, les actifs évalués à la juste valeur doivent faire l'objet d'une réévaluation continue pour enregistrer la variation constatée.

Toute autre dépense ultérieure, qui ne restaure pas le niveau initial de l'immobilisation et qui obéit à la définition d'une immobilisation, doit être comptabilisée comme composant de l'immobilisation principale.

La sortie des immobilisations de SONATRACH du bilan, peut être soit la vente, soit pour être mise au rebut si aucun avantage économique n'est attendu de l'utilisation continue de l'immobilisation ou encore, s'il s'agit du remboursement dans le cas de certaines immobilisations financières.

Section I : SONATRACH, aspect général

Vu l'importance de son activité au niveau national et surtout à l'international, SONATRACH a adopté le SCF qui est conforme à celui en vigueur à l'international.

Dans cette section, nous abordons une présentation de cette société algérienne objet de notre cas pratique, ses activités, l'adoption du nouveau système comptable ainsi qu'une présentation de ses différentes immobilisations.

1- Présentation de la société :

1-1) Définition :

La Société Nationale pour le Transport et la Commercialisation des Hydrocarbures « SONATRACH » est une entreprise publique algérienne, avec le statut de société par actions, ayant pour tâche principale la recherche, la production, le transport par canalisation, la transformation, et la commercialisation des hydrocarbures¹ et de leurs dérivés. Elle a été créée le 31 décembre 1963, son siège social se trouve à Djenane El Malik, Hydra, Alger. Elle représente un groupe pétrolier et gazier. En plus de son activité principale, elle intervient sur plusieurs autres domaines qui sont : la génération électrique, les énergies nouvelles et renouvelables, le dessalement d'eau de la mer, l'exploitation minière, le transport aérien, les assurances et les services financiers. Elle exerce l'essentiel de ses activités en Algérie, comme elle intervient au niveau international dans une quinzaine de pays, en Afrique (Mali, Tunisie, Niger, Libye, Egypte, Mauritanie), en Europe (Espagne, Italie, Portugal, Grande-Bretagne, France), en Amérique latine (Pérou) et aux États-Unis.

En 2009, le chiffre d'affaires de SONATRACH s'élevait à 77 milliards USD. Cela lui permet d'occuper la première place en Afrique et dans le bassin méditerranéen, toutes activités confondues. Elle est le 12^e groupe pétrolier au niveau mondial, le 4^e exportateur de Gaz Naturel Liquéfié (GNL)², le 3^e exportateur de Gaz de Pétrole Liquéfié (GPL)³ et le 5^e exportateur de gaz naturel.

1-2) Organisation :

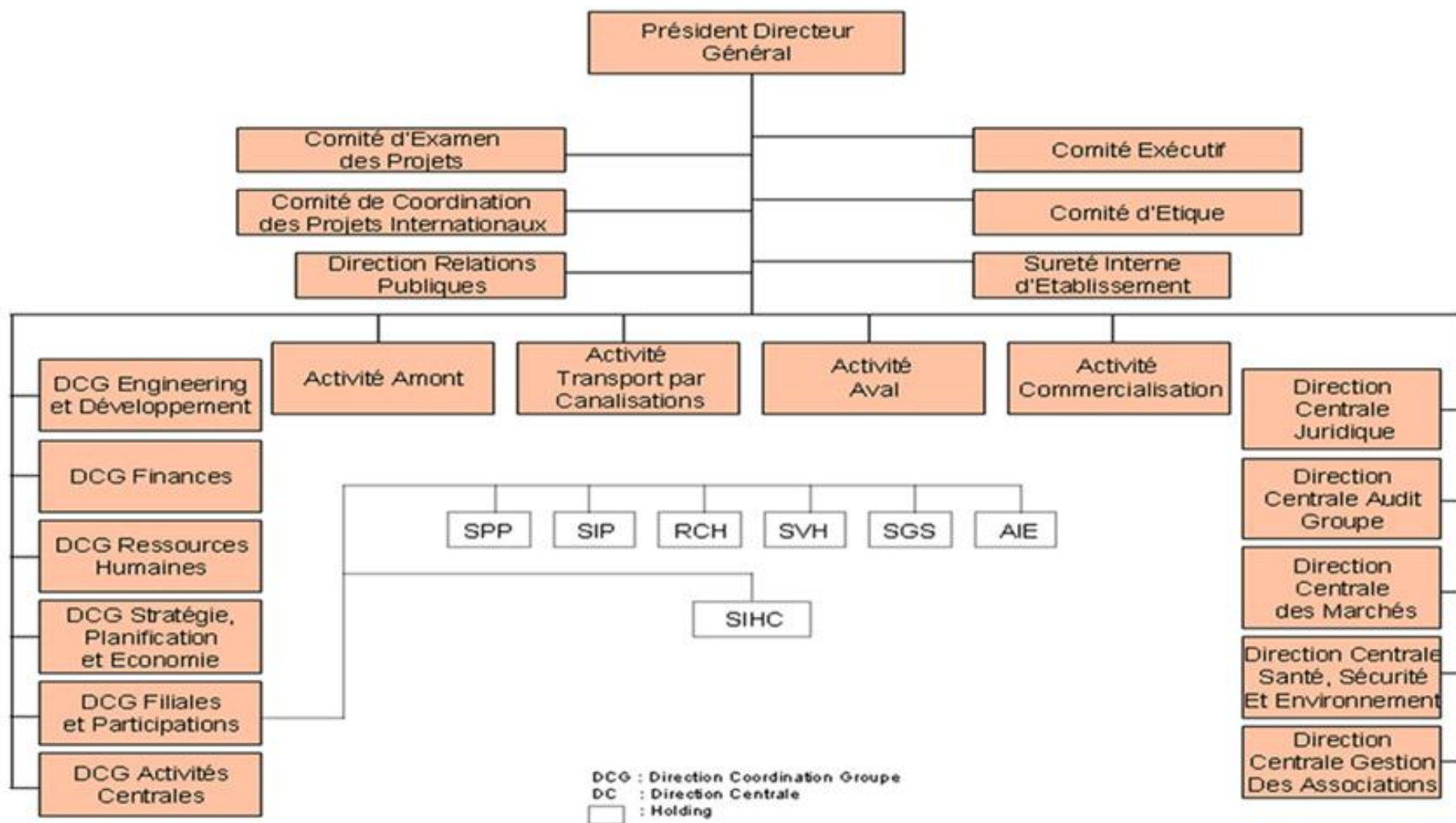
Le conseil d'administration de SONATRACH a adopté, le 4 janvier 2011, une nouvelle organisation de la macrostructure de la société. Cette organisation se présente comme suit :

¹ : Mélange de molécules composé principalement d'atomes de carbone et d'hydrogène. Ils peuvent être solides comme l'asphalte, liquides comme le pétrole brut ou gazeux comme le gaz naturel. Ils peuvent inclure des composants avec du soufre, de l'azote, des métaux, etc.

² : Gaz naturel, principalement méthane, qui a été liquéfié par refroidissement à -258°F (-162°C) à la pression normale pour le transporter.

³ : Hydrocarbures légers (dont les principaux composants sont le butane et le propane), gazeux dans les conditions normales de température et de pression et maintenus dans un état liquide en augmentant la pression ou en diminuant la température.

Figure n° 6 : schéma d'organisation de la macrostructure de SONATRACH.



Source : www.sonatrach-dz.com, visité le 11/05/2011.

Cette nouvelle structure a pour objectifs :

- De doter SONATRACH de nouvelles cellules permettant une meilleure gestion ;
- D'assurer la coordination et d'améliorer le suivi et le contrôle du portefeuille de filiales et participations ;
- De mieux contrôler les activités en association ;
- Etc.

1-3) Activités :

SONATRACH remplit quatre activités principales :

1-3-1) L'activité Amont : Elle regroupe les opérations de recherches, d'exploitation et de production d'hydrocarbures. Il s'agit de découvertes et du développement des gisements d'hydrocarbures et la mise à jour des réserves. En 2009, SONATRACH a réalisé 16 découvertes, dont 9 sont réalisées par ses efforts propres et 7 en association. Par contre, en 2010, elle a découvert 29 nouvelles découvertes dont 27 ont été réalisées en efforts propres. Ces découvertes viennent renforcer ses activités d'exploration et de mise en valeur des gisements d'hydrocarbures.

1-3-2) L'activité Aval : Cette activité prend en charge le développement et l'exploitation de l'industrie du raffinage du pétrole brut et de la transformation du gaz naturel. Elle remplit les tâches suivantes : la liquéfaction du gaz naturel, la séparation des GPL, le raffinage, la pétrochimie, la production de gaz industriels.

1-3-3) L'activité du transport par canalisation : Il s'agit du développement, de la gestion et l'exploitation du réseau de transport par canalisations, le stockage et le chargement des hydrocarbures liquides et gazeux au niveau des terminaux marins. SONATRACH est dotée d'un réseau de 16 200 km de canalisations joignant les centres de stockage des hydrocarbures où se trouvent les unités de liquéfaction et de raffinage avec les ports pétroliers pour l'évacuation des quantités à exporter. Ce réseau comprend aussi, deux gazoducs transcontinentaux, l'un vers l'Espagne, l'autre vers l'Italie.

1-3-4) L'activité de la commercialisation des hydrocarbures : Cette activité fait référence au management des opérations de ventes d'hydrocarbures, que ce soit sur le marché national que sur le marché international. Le chiffre d'affaires des exportations de la société a atteint, en 2010, 56,1 Milliards USD¹.

¹ : Rapport annuel 2010 de SONATRACH.

2- Les objectifs d'adoption du SCF :

Parmi les objectifs d'adoption du nouveau référentiel comptable par le groupe SONATRACH, nous pouvons citer les suivants :

- La mise à niveau des normes comptables au standard international afin de publier une information de même qualité que celle publiée à l'étranger ;
- La modernisation des procédures et des processus comptables ;
- La bonne gestion des flux financiers ;
- La définition des règles d'évaluation et de comptabilisation communes ; et
- La mise en place d'un système d'information comptable et financier performant au sein de SONATRACH.

3- Présentation des immobilisations de SONATRACH :

Les différentes immobilisations de l'entreprise sont regroupées dans les comptes suivants :

3-1) Les immobilisations incorporelles (Compte 20) :

203- Frais de développement immobilisables

20307- Etudes diverses

204- Logiciels informatiques et assimilés

2040- Logiciels acquis et assimilés

2041- Logiciels produits et assimilés

205- Concessions et droits similaires, brevets, licences, marques

2050- Fonds de commerce²

20500- Droit au bail

2051- Droits de propriété industrielle et commerciale

20510- Brevets, licences, marques, modèles, dessins

207- Ecart d'acquisition- Goodwill³

² : Le fonds de commerce comprend : la clientèle, l'achalandage, le droit au bail ainsi que le nom commercial et l'enseigne. SONATRACH ne prend pas en considération les éléments clientèle et l'achalandage, ce qui fait que son fonds de commerce ne comprend que le droit au bail. Notons que seuls les actifs acquis qui seront immobilisés. Les actifs créés doivent être enregistrés comme charges.

³ : Il enregistre les écarts d'acquisition (Goodwill) résultant d'un regroupement d'entreprises dans le cadre d'une consolidation.

208- Autres immobilisations incorporelles

3-2) Les immobilisations corporelles (Compte 21 et 24) :

3-2-1) les immobilisations enregistrées dans le compte 21 :

210- Matériel de transport⁴

2100- Matériel automobile

- Les véhicules de tourisme
- Les véhicules utilitaires légers
- Les véhicules utilitaires moyens
- Les véhicules utilitaires lourds
- Les véhicules de transport en commun
- Les véhicules et engins spéciaux
- Les vélomoteurs et motocycles
- Les cuves amovibles
- Les remorques
- Le matériel automobile en contrat de location- financement

2102- Matériel ferroviaire

21020- Matériel ferroviaire en propriété

21021- Matériel ferroviaire en location- financement

2103- Matériel naval

- Vedettes et remorques
- Barques
- Caboteurs
- Autres

2104- Matériel aérien

- Les avions
- Les hélicoptères

211- Terrains

2110- Terrains en propriété

21100- Terrains de construction et chantiers

21104- Carrières et gisements

21106- Autres terrains⁵

2111- Terrains en location- financement

⁴ : Il comprend tous les moyens de transport des personnes et des objets à l'exception des canalisations qui sont enregistrées dans le compte 24 « *Equipements fixes et complexes de production* ».

⁵ : Ce sont les terrains de bâtiments d'habitation réservés au personnel et les terrains pour œuvres sociales.

212- Agencements et aménagements de terrain

21207- Aménagement des terrains en propriété

2121- Aménagement des terrains en location- financement

213- Constructions

2130- Bâtiments : Ils peuvent être détenus en propriété ou en location-financement. Ils se décomposent en 4 composants :

- La structure : comprend les terrassements, les gros œuvres, charpente, couverture ;
- L'étanchéité : il s'agit d'étanchéité, ravalement, chauffage, VMC, portes de garage ;
- Les équipements : peinture, papiers peints, revêtements souples ;
- Agencements et aménagements : menuiseries intérieures et extérieures, cloisons platerie, revêtements scellés, électricité, ascenseur.

21300- Bâtiments industriels

21301- Bâtiments administratifs et commerciaux

21302- Bâtiments des chantiers

21305- Autres bâtiments d'exploitation

21306- Immeubles de placement

2131- Ouvrages d'infrastructures

21310- Voies de transport (en propriété ou en location- financement)

Les routes et pistes de circulation et les pistes d'aérodromes sont décomposées comme suit :

- Routes et pistes de circulation (ou piste d'aérodromes)- fondations
- Routes et pistes de circulation (ou piste d'aérodromes)- roulements
- Routes et pistes de circulation (ou piste d'aérodromes)- éclairage
- Routes et pistes de circulation (ou piste d'aérodromes)- VRD

Pour la voie ferrée et la voie navale, elles ne connaissent aucune décomposition.

21311- Ouvrages d'art : en propriété ou en location- financement

214- Equipements sociaux

2140- Bâtiments sociaux⁶

21400- Logements du personnel

21402- Bâtiments pour œuvres sociales

21404- Constructions légères démontables

2141- Matériel

214100- Matériel en Algérie en propriété

⁶ : Ils peuvent être détenus en propriété ou en location- financement. Ils sont décomposés en 4 composants comme les précédents.

- 2141000- Matériel d'habitation
- 2141001- Matériel de cantines et coopérative
- 2141002- Matériel de sport et piscine
- 2141003- Matériel des centres de formation
- 2141004- Matériel des jardins d'enfants
- 2141005- Matériel médical et sanitaire
- 2141006- Matériel campement
- 2141009- Matériel social divers
- 214101- Matériel en Algérie en location- financement
- 214120- Matériel d'habitation à l'étranger en propriété
- 214121- Matériel d'habitation à l'étranger en location- financement
- 2142- Mobilier et équipement ménager
 - 21420- Mobilier
 - 214200- Mobilier en Algérie
 - 2142000- Mobilier en Algérie en propriété
 - 21420000- Mobilier d'habitation et de campement
 - 21420001- Mobilier de cantines
 - 21420003- Mobilier des centres de formation
 - 21420004- Mobilier des jardins d'enfants
 - 21420005- Mobilier des centres médico- sociaux
 - 2142001- Mobilier en Algérie en location- financement
 - 214201- Mobilier d'habitation à l'étranger
 - 2142010- Mobilier d'habitation à l'étranger en propriété
 - 2142011- Mobilier d'habitation à l'étranger en location- financement
 - 21421- Equipement ménager
 - 2142100- Equipement ménager en Algérie⁷
 - 2142102- Equipement ménager à l'étranger⁸

⁷ : En propriété.

⁸ : En propriété.

- 214211- Equipement ménager en location- financement⁹
- 2147- Aménagements¹⁰
 - 21470- Aménagements des bâtiments sociaux
 - 21472- Aménagements Terrains et bâtiments pour œuvres sociales
- 215- Installations techniques, matériels et outillages industriels
 - 2151- Matériel et outillage
 - 21510- Matériel et outillage généraux¹¹
 - 2151000- Matériel électrique et de télécommunication
 - 2151001- Equipements métriques d'atelier
 - 2151002- Matériel de pompage et de stockage mobile
 - 2151003- Matériel de levage et manutention
 - 2151004- Matériel de génie civile
 - 2151005- Matériel de protection et de sécurité
 - 2151006- Matériel de vérification de mesure et de topographie
 - 2151007- Abris transportables
 - 2151008- Matériel et outillage de laboratoire
 - 2151009- Matériel agricole et divers
 - 215101- Matériel et outillage généraux en location- financement
 - 21511- Equipements de prospection géographique et géophysique
 - 2151100- Equipements pour méthode sismique
 - 2151101- Equipements pour méthode gravimétrique
 - 2151102- Equipements pour méthode tellurique
 - 2151103- Equipements pour méthode magnétométrique
 - 215111- Equipements de prospection géographique et géophysique en location- financement
 - 21512- Matériel et outillage de forage et d'essais
 - 2151200- Equipements démontables de forage- surface
 - 2151201- Equipements autonomes de forage- surface

⁹ : Regroupe ceux détenus en Algérie et à l'étranger.

¹⁰ : Pour les biens détenus en propriété ou en location- financement.

¹¹ : Ne sont pas spécifiques à l'industrie pétrolière ou pétrochimique.

- 2151202- Equipements de forage- fond
- 2151203- Equipements de cimentation
- 2151204- Equipements d'instrumentation et d'opérations spéciales
- 2151205- Equipements d'essais
- 2151209- Autres matériel et outillage de forage
- 215121- Matériel et outillage de forage et d'essais en location-
financement
- 21513- Matériel d'équipement des puits et d'extraction
 - 2151300- Equipement de surface des puits en production
 - 2151301- Equipement de fond des puits en production
 - 215131- Matériel d'équipement des puits et d'extraction en
location- financement
- 21514- Matériel de production sur champ
 - 2151400- Matériel de fractionnement de produits
 - 2151401- Matériel de contrôle et de régulation de débit
 - 2151407- Matériel pour canalisations
 - 215141- Matériel de production sur champ en location- financement
- 21515- Matériel de traitement des hydrocarbures bruts
 - 215150- Matériel de traitement des hydrocarbures bruts en propriété
 - 215151- Matériel de traitement des hydrocarbures bruts en location-
financement
- 21516- Matériel et outillage de raffinage
 - 215160- Matériel et outillage de raffinage en propriété
 - 215161- Matériel et outillage de raffinage en location- financement
- 21517- Matériel et outillage de pétrochimie
 - 215170- Matériel et outillage de pétrochimie en propriété
 - 215171- Matériel et outillage de pétrochimie en location-
financement
- 21518- Matériel et outillage de traitement de gaz
 - 215180- Matériel et outillage de traitement de gaz en propriété

- 215181- Matériel et outillage de traitement de gaz en location-financement
- 21519- Matériel et outillage des stations-service
 - 2151900- Volucompteurs
 - 2151901- Ponts élévateurs
 - 2151902- Matériels de graissage, gonfleurs, compresseurs, motopompes
 - 2151903- Cuves
 - 2151904- Equipements de levage
 - 215191- Matériel et outillage des stations-service en location-financement
- 216- Equipements de bureau
 - 2160- Mobilier de bureau
 - 216000- Mobilier de bureau en Algérie¹²
 - 216001- Mobilier de bureau à l'étranger¹³
 - 21601- Mobilier de bureau en location- financement¹⁴
 - 2161- Matériel de bureau
 - 216100- Matériel de bureau en Algérie
 - 216101- Matériel de bureau à l'étranger
 - 21611- Matériel de bureau en location- financement
- 217- Agencements et installations¹⁵
 - 2170- Agencements¹⁶
 - 217000- Agencements en Algérie
 - 217001- Agencements à l'étranger
 - 21701- Agencements en location- financement
 - 2171- Installations générales
 - 21710- Installations générales en Algérie

¹² : En propriété

¹³ : En propriété

¹⁴ : En Algérie ou à l'étranger

¹⁵ : Sauf ceux liés aux constructions (Compte 213) et aux bâtiments des équipements sociaux (Compte 214) qui sont enregistrés comme composants à ces comptes.

¹⁶ : Travaux destinés à mettre en état d'usage les diverses immobilisations de la SONATRACH, essentiellement, les terrains et bâtiments.

- 217100- Installations générales- Algérie en propriété
 - 2171000- Installations générales d'eau
 - 2171001- Installations générales d'électricité
 - 2171002- Installations générales de vapeur
 - 2171003- Installations générales de gaz
 - 2171004- Installations générales de chauffage et de réfrigération
 - 2171005- Installations générales de protection et de sécurité
 - 2171006- Installations générales de télécommunication
 - 2171009- Autres installations générales en Algérie
- 217101- Installations générales en Algérie en location- financement
- 21712- Installations générales à l'étranger
 - 217120- Installations générales- Etranger en propriété
 - 2171202- Installations générales à l'étranger en propriété
 - 217121- Installations générales- Etranger en location- financement
- 218- Autres immobilisations corporelles
 - 2185- Pièces immobilisées
 - 21850- Pièces de rechange
 - 21851- Pièces de sécurité
 - 2186- Emballages récupérables
 - 21860- Emballages récupérables en propriété
 - 218600- Bouteilles de gaz
 - 218602- Containers
 - 218603- Citernes
 - 218604- Fûts
 - 218607- Autres emballages récupérables identifiables
 - 21861- Emballages récupérables en location- financement
- 2188- Matériel d'impression, prise de vue et projection

- 218800- Matériel d'impression¹⁷
- 218801- Matériel d'analyse et de gravure
- 218802- Matériel de prise de vue¹⁸
- 218803- Matériel de façonnage
- 218805- Matériel de projection¹⁹
- 21881- Matériel d'impression, prise de vue et projection en location financement
- 2189- Matériel informatique
 - 21890- Matériel ordinateur
 - 2189001- Unité centrale
 - 2189002- Périphériques
 - 2189003- Support d'informatique (disk)
 - 2189004- Matériel de saisies
 - 218901- Matériel ordinateur en location- financement

SONATRACH utilise, aussi le compte 24, qui est selon le SCF algérien disponible mais qui n'est pas affecté à l'enregistrement d'immobilisations précises, pour la comptabilisation d'une catégorie d'immobilisations corporelles. Ce compte est intitulé « *Equipements fixes et complexes de production* ».

3-2-2) Les équipements fixes et complexes de production (Compte 24) :

- 240- Puits et installations d'extractions et de collectes des hydrocarbures²⁰
 - 2400- Puits de développement
 - 2401- Etudes de géologie et géophysique d'exploration en association
 - 2403- Installations d'extraction
 - 2404- Réseaux de collecte et desserte

¹⁷ : Il comprend les machines à imprimer.

¹⁸ : Il s'agit des appareils photographiques.

¹⁹ : Il comprend tous les appareils et équipements de reproduction d'images éclairées sur écran (Appareils cinématographiques, audiovisuels, etc.).

²⁰ : Tous les sous-comptes comprennent trois composants : Structure, Abandon/Restitution et Grosses réparations.

241- Installations de transport par canalisations²¹

242- Installations de traitement, transformation et fabrication²²

244- Installations annexes de production²³

245- Installations de conditionnement²⁴

246- Installations de réception, stockage et expédition

3-3) Les immobilisations en concession (Compte 22) :

221- Terrains en concession

222- Agencements et aménagements de terrains en concession

223- Constructions en concession²⁵

225- Installations techniques en concession

228- Autres immobilisations corporelles en concession

229- Droits du concédant²⁶

3-4) Les immobilisations en cours (Compte 23) :

232- Immobilisations corporelles en cours

232210- Matériel de transport

232212- Investissements en cours terrain

232213- Construction

232214- Equipements sociaux en cours

232215- Installations techniques, matériel et outillage industriels

232216- Equipements de bureau

232217- Agencements et installations

²¹ : Il s'agit de canalisations principales et secondaires, les installations de raccordement et de sectionnement, les installations de pompage et de compression ainsi que les installations secondaires de traitements des hydrocarbures en cours de transport, des impuretés et autres matières.

²² : Ce compte comprend les installations de séparation et de traitement primaire, les installations de traitements des produits bruts, les installations de raffinage des hydrocarbures lourds et légers ainsi que les installations de fabrication qui comprennent deux catégories d'unités : Unités engrais et Unités plastiques

²³ : Il regroupe les installations de contrôle de production, les installations d'évacuation et les installations de sécurité.

²⁴ : Ce sont des installations permettant la préparation des produits dans leur emballage pour être commercialisés.

²⁵ : Il enregistre les bâtiments, les installations générales, les agencements et aménagements et les ouvrages d'infrastructure en concession.

²⁶ : Il enregistre la contrepartie de toutes les immobilisations reçues en concession, uniquement, à titre gratuit.

- 232218- Autres immobilisations corporelles
- 23224- Equipements fixes et complexes de production en cours
- 23225- Puits d'exploration
- 237- Immobilisations incorporelles en cours
 - 237205- Valeurs incorporelles en cours
 - 23720307- Etudes diverses
 - 237250- Travaux de prospection sur terrain
 - 237252- Travaux de recherches géologiques
 - 237253- Travaux de recherches géophysiques
 - 237254- Travaux de recherches sur permis et gisements
- 238- Avances et acomptes versés sur commandes d'immobilisations
 - 2380- Avances et acomptes sur investissements
 - 23800- Avances et acomptes en dinars
 - 23801- Avances et acomptes en devises
 - 2388- Créances sur constructions « clés ou productions en main »
 - 23880- Créances en dinars
 - 23881- Créances en devises

3-5) Les immobilisations financières (Comptes 26 et 27) :

26- Titres de participation et créances rattachées à des titres de participation

- 261- Titres de filiales
 - 2610- Titres de filiales- participation dans les sociétés algériennes
 - 2611- Titres de filiales- participation dans les sociétés étrangères
- 262- Autres titres de participation
 - 2620- Autres titres de participation dans les sociétés algériennes
 - 2621- Autres titres de participations dans les sociétés étrangères

- 265- Titres de participation évalués par équivalence (entreprises associées)²⁷
 - 2650- Titres de participation algériens évalués par équivalence
 - 2651- Titres de participation étrangers évalués par équivalence
- 266- Créances rattachées à des participations groupe²⁸
 - 2660- Titres participatifs (droits créances)²⁹
 - 26600- Titres participatifs dans les sociétés algériennes
 - 2661- Autres créances rattachées à des sociétés apparentées
 - 26610- Créances rattachées aux filiales algériennes
 - 26611- Créances rattachées aux filiales étrangères
 - 26613- Créances rattachées aux autres sociétés apparentées algériennes
 - 26614- Créances rattachées aux autres sociétés apparentées étrangères
- 2668- Intérêts courus sur créances participations groupe³⁰
- 267- Créances rattachées à des participations hors groupe
 - 2671- Créances rattachées aux participations hors groupe
 - 26710- Créances rattachées aux participations algériennes hors groupe
 - 26711- Créances rattachées aux participations étrangères hors groupe
 - 2678- Intérêts courus sur créances participations hors groupe
- 268- Créances rattachées à des sociétés en participation³¹
 - 2681- Créances rattachées aux sociétés en participation
 - 2688- Intérêts courus sur créances sur sociétés en participation
- 269- Versements restant à effectuer sur titres de participation non libérés

²⁷ : La mise en équivalence permet de remplacer la valeur historique d'acquisition des titres dans les comptes sociaux de la société mère par leur valeur d'équivalence. Cette dernière représente le pourcentage de détention du capital de la filiale par la société mère x les capitaux propres de la filiale. La valeur d'équivalence est égale, donc, à la quote-part des capitaux propres correspondant aux titres et du montant de l'écart d'acquisition rattaché à ces titres.

²⁸ : Il enregistre toutes sortes de créances octroyées à des sociétés appartenant au groupe dans lesquelles le prêteur détient une participation.

²⁹ : Les titres participatifs sont des titres de créances donnés aux filiales de droit algérien avec une rémunération fixe et variable.

³⁰ : Il comptabilise les intérêts courus non échus à la clôture de l'exercice relatifs à des créances sur participation groupe.

³¹ : Il enregistre les droits que l'entité coparticipante non gérante détient sur les biens acquis ou créés par le gérant de la société en participation.

- 2690- Versements restant à effectuer sur titres de filiales algériennes
- 2691- Versements restant à effectuer sur titres de filiales étrangères
- 2693- Versements restant à effectuer sur autres sociétés apparentées algériennes
- 2694- Versements restant à effectuer sur autres sociétés apparentées étrangères

27- Autres immobilisations financières

- 271- Titres immobilisés autres que les titres immobilisés de l'activité de portefeuille
- 272- Titres représentatifs de droit de créance (Obligations, Bons)
 - 2720- Obligations
 - 27200- Obligations- valeurs algériennes
 - 272001- Obligations- valeurs algériennes long terme
 - 272002- Obligations algériennes moyen terme
 - 272003- Obligations algériennes court terme³²
 - 27201- Obligations étrangères
 - 272011- Obligations- valeurs étrangères long terme
 - 272012- Obligations- valeurs étrangères moyen terme
 - 272013- Obligations- valeurs étrangères court terme³³
 - 2721- Bons
 - 27211- Bon du Trésor court, moyen et long terme
 - 272110- Bons du Trésor algériens
 - 2721101- Bons du Trésor algériens long terme
 - 2721102- Bons du Trésor algériens moyen terme
 - 2721103- Bons du Trésor algériens court terme³⁴
 - 272111- Bons du Trésor étrangers
 - 2721111- Bons du Trésor étrangers long terme
 - 2721112- Bons du Trésor étrangers moyen terme
 - 2721113- Bons du Trésor étrangers court terme

³² : Il enregistre la partie à court terme dont le principal est à moyen ou long terme.

³³ : *Idem.*

³⁴ : *Ibid.*

- 273- Titres immobilisés de l'activité de portefeuille
- 274- Prêts³⁵ et créances sur contrat de location- financement³⁶
 - 2740- Prêts au personnel algérien
 - 2741- Prêts au personnel étrangers contractuel
 - 2742- Prêts aux revendeurs et clients algériens
 - 2743- Prêts aux revendeurs et clients étrangers
 - 2744- Prêts sinistres
 - 2745- Crédit extraction. Retro. Nouvelles entreprises
 - 2746- Créances sur contrats de locations- financements
 - 2748- Prêts à d'autres tiers algériens
 - 2749- Prêts à d'autres tiers étrangers
- 275- Dépôts et cautionnements versés³⁷
 - 2750- Cautionnements versés en dinars
 - 27501- Cautionnements versés à long terme
 - 2751- Cautionnements versés en devises
 - 27511- Cautionnements versés à long terme
 - 275120- Dépôts de garantie sur instruments financiers court terme
 - 275130- Dépôts de garantie sur instruments financiers moyen terme
- 276- Autres créances immobilisées³⁸
- 278- Autres produits financiers à recevoir sur autres immobilisations financières
 - 2788- Intérêts courus et produits financiers à recevoir³⁹
- 279- Versements restant à effectuer sur autres titres immobilisés non libérés

³⁵ : Il s'agit des fonds versés à des tiers en vertu de dispositions contractuelles par lesquelles l'entreprise s'engage à transmettre à des personnes physiques ou morales l'usage de moyens de paiements pendant un certain temps.

³⁶ : Elles correspondent aux locations à recevoir dans le cadre du contrat de location- financement.

³⁷ : Il comptabilise les sommes versées à des tiers à titre de garantie ou de cautionnements indisponibles jusqu'à la réalisation d'une condition suspensive.

³⁸ : Il enregistre toutes les créances à l'exception de celles comptabilisées dans les comptes 266, 267 et 268.

³⁹ : Il comptabilise des produits financiers qui concernent l'exercice mais que SONATRACH n'a pas reçu à la clôture.

4- Les comptes d'amortissement et de dépréciation des immobilisations :**4-1) Les comptes d'amortissement des immobilisations (Compte 28) :**

- 280- Amortissements des immobilisations incorporelles
 - 2803- Amortissements frais de développement immobilisables
 - 2804- Amortissements des logiciels informatiques et assimilés
 - 2805- Amortissement concession et droits similaires, brevets, licences, marques
 - 2807- Amortissements écart d'acquisition (goodwill)
 - 2808- Amortissements autres immobilisations incorporelles
- 281- Amortissements des immobilisations corporelles
 - 2810- Amortissements matériels de transport
 - 2811- Amortissements des terrains
 - 2812- Amortissements agencements et aménagements de terrain
 - 2813- Amortissements constructions
 - 2814- Amortissements des équipements sociaux
 - 2815- Amortissements installations techniques, matériels et outillages industriels
 - 2816- Amortissements des équipements de bureau
 - 2817- Amortissements des agencements et installations
 - 2818- Amortissements autres immobilisations corporelles
- 282- Amortissements des immobilisations mises en concession
 - 2821- Amortissements des terrains mis en concession
 - 2822- Amortissements des agencements et aménagements de terrain en concession
 - 2823- Amortissements des constructions en concession
 - 2825- Amortissements des installations techniques en concession
 - 2828- Amortissements des autres immobilisations corporelles en concession
- 284- Amortissements des équipements fixes et complexes de production
 - 2840- Amortissements des puits et installations d'extraction et de collecte d'hydrocarbure
 - 2841- Amortissements des installations de transport par canalisations
 - 2842- Amortissements des installations de traitement, de transformation et de fabrication

2844- Amortissements des installations annexes de production

2845- Amortissements des installations de conditionnement

2846- Amortissements des installations de réception, de stockage et d'expédition

4-2) Les comptes de perte de valeur sur immobilisations (Compte 29) :

290- Pertes de valeur sur immobilisations incorporelles

2903- Pertes de valeur sur frais de développement immobilisables

2904- Pertes de valeur sur logiciels informatiques et assimilés

2905- Pertes de valeur sur concessions et droits similaires, brevets, licences, marques

2907- Pertes de valeur sur écart d'acquisition

2908- Pertes de valeur sur autres immobilisations incorporelles

291- Pertes de valeur sur immobilisations corporelles

2910- Pertes de valeur sur matériel de transport

2911- Pertes de valeur sur terrains

2912- Pertes de valeur sur agencements et aménagements de terrains

2913- Pertes de valeur sur constructions

2914- Pertes de valeur sur équipements sociaux

2915- Pertes de valeur sur installations techniques, matériel et outillage industriels

2916- Pertes de valeur sur équipements de bureau

2917- Pertes de valeur sur agencements et installations

2918- Pertes de valeur sur autres immobilisations corporelles

292- Pertes de valeur sur immobilisations mises en concession

2921- Pertes de valeur sur terrains en concession

2922- Pertes de valeur sur agencements et aménagements de terrain en concession

2923- Pertes de valeur sur construction en concession

2925- Pertes de valeur sur installations techniques en concession

2928- Pertes de valeur sur autres immobilisations corporelles en concession

293- Pertes de valeur sur immobilisations en cours

2932- Pertes de valeur sur immobilisations corporelles en cours

2932210- Pertes de valeur sur matériel de transport en cours

- 2932212- Pertes de valeur sur agencements et aménagements de terrain en cours
- 2932213- Pertes de valeur sur constructions en cours
- 2932214- Pertes de valeur sur équipements sociaux en cours
- 2932215- Pertes de valeur sur installations techniques, matériels et outillages industriels en cours
- 2932216- Pertes de valeur sur équipements de bureau en cours
- 2932217- Pertes de valeur sur agencements et installations en cours
- 2932218- Pertes de valeur sur autres immobilisations corporelles en cours
- 293224- Pertes de valeur sur équipements fixes et complexes de production en cours
- 293225- Pertes de valeur sur travaux souterrains et forages d'exploration en cours
- 2937- Pertes de valeur sur immobilisations incorporelles en cours
 - 293720307- Pertes de valeur sur études diverses
 - 2937205- Pertes de valeur sur valeurs incorporelles en cours
 - 293725xx- Pertes de valeur Etudes de géologie et géophysique
 - 2937250- Pertes de valeur travaux de prospection sur terrain
 - 2937252- Pertes de valeur travaux de recherches géologiques
 - 2937253- Pertes de valeur travaux de recherches géophysiques
 - 2937254- Pertes de valeur travaux de recherche sur permis et gisement
- 2938- Pertes de valeur avances et acomptes versés sur commandes d'immobilisations
 - 29380- Pertes de valeur avances et acomptes sur investissement aut.que c.us. « clés ou production en main »
 - 293800- Pertes de valeur avances et acomptes en dinars
 - 293801- Pertes de valeur avances et acomptes en devises
 - 29388- Pertes de valeur créances sur construction us. « clés ou production en main »
 - 293880- Pertes de valeur créances en dinars
 - 293881- Pertes de valeur créances en devises
- 294- Pertes de valeur sur équipements fixes et complexes de production

- 2940- Pertes de valeur sur puits et installations d'extraction et de collecte d'hydrocarbure
- 2941- Pertes de valeur sur installations de transport par canalisations
- 2942- Pertes de valeur sur installations de traitement, transformation et fabrication
- 2944- Pertes de valeur sur installations annexes de production
- 2945- Pertes de valeur sur installations de conditionnement
- 2946- Pertes de valeur sur installations de réception, stockage et expédition
- 296- Pertes de valeur sur participations et créances rattachées à des participations⁴⁰
 - 2961- Pertes de valeur- titres de filiales
 - 29610- Pertes de valeur titres de filiales- participations dans les sociétés algériennes
 - 29611- Pertes de valeur titres de filiales- participations dans les sociétés étrangères
 - 2962- Pertes de valeur- autres titres de participation
 - 29620- Pertes de valeur- autres titres de participation algériens
 - 29621- Pertes de valeur- autres titres de participation étrangers
 - 2965- Pertes de valeur- titres de participation évalués par équivalence
 - 29650- Pertes de valeur- titres de participation algériens évalués par équivalence
 - 29651- Pertes de valeur- titres de participation étrangers évalués par équivalence
 - 2966- Pertes de valeur créances rattachées aux participations groupe
 - 29660- Pertes de valeur sur titres participatifs
 - 29661- Pertes de valeur sur autres créances rattachées aux sociétés apparentées
 - 296610- Pertes de valeur- créances rattachées aux filiales algériennes
 - 296611- Pertes de valeur- créances rattachées aux filiales étrangères
 - 296613- Pertes de valeur- créances rattachées aux autres sociétés apparentées algériennes
 - 296614- Pertes de valeur- créances rattachées aux autres sociétés apparentées étrangères
 - 2967- Pertes de valeur sur créances rattachées aux participations hors groupe

⁴⁰ : Il enregistre le montant des pertes de valeur que subissent ces titres qui sont évalués au coût amorti.

- 29671- Pertes de valeur sur créances rattachées aux participations hors groupe
 - 296710- Pertes de valeur- créances rattachées aux participations algériennes hors groupe
 - 296711- Pertes de valeur- créances rattachées aux participations étrangères hors groupe
- 2968- Pertes de valeur sur créances rattachées aux sociétés en participation
- 297- Pertes de valeur sur autres titres immobilisés
 - 2971- Pertes de valeur sur titres immobilisés autres que les TIAP
 - 2972- Pertes de valeur sur titres représentatifs de droit de créance
 - 29720- Pertes de valeur Obligations
 - 297200- Obligations- valeurs algériennes
 - 297201- Obligations étrangères
 - 29721- Pertes de valeur Bons
 - 297211- Pertes de valeur des bons du Trésor
 - 2972110- Pertes de valeur bons du Trésor algériens
 - 29721101- Pertes de valeur bons du Trésor algériens LT
 - 29721102- Pertes de valeur bons du Trésor algériens MT
 - 29721103- Pertes de valeur bons du Trésor algériens CT
 - 2972111- Pertes de valeur bons du Trésor étrangers
 - 29721111- Pertes de valeur bons du Trésor étrangers LT
 - 29721112- Pertes de valeur bons du Trésor étrangers MT
 - 29721113- Pertes de valeur bons du Trésor étrangers CT
- 2974- Pertes de valeur des prêts
- 2975- Pertes de valeur dépôts et cautionnements versés
- 2976- Pertes de valeur sur autres créances immobilisées

SONATRACH reste toujours une société très importante qui doit publier une information claire et compréhensible par tout le monde. Son adoption d'un nouveau référentiel comptable est obligatoire. Pour le faire, un basculement de l'ancien au nouveau référentiel est nécessaire. Ainsi, le passage du PCN 75 au SCF est l'objet de notre étude dans la section suivante.

Section II : Le retraitement comptable des immobilisations lors du passage au SCF

Au premier janvier 2010, SONATRACH est obligée d'établir sa comptabilité selon le nouveau référentiel comptable. Ainsi, elle doit établir un bilan d'ouverture, à cette date, conforme à la nouvelle réglementation. Aussi, pour permettre la comparaison entre cet exercice et l'exercice précédent, elle doit retraiter les comptes de l'exercice de l'année 2009 selon le nouveau référentiel. Enfin, elle doit présenter en annexe des explications détaillées de l'impact du passage à la nouvelle réglementation sur la situation financière, la performance financière et la présentation des flux de trésorerie.

1-1) Le retraitement des immobilisations corporelles :

1-1-1) Le retraitement des composants :

SONATRACH reclasse la valeur des immobilisations enregistrée et amortie globalement selon l'ancien référentiel comptable⁴¹ en composants amortis selon la durée d'utilité propre à chacun lors du passage au SCF. Les dépenses ultérieures attribuables et d'un montant significatif sur les immobilisations doivent être enregistrées comme composants et non comme des charges.

Ces composants peuvent être l'un des éléments suivants :

- Le composant de structure ;
- Les composants de remplacement ;
- Les composants d'abandon/restitution de sites ; ou
- Les composants de révisions pluriannuels.

Ainsi, le tableau ci-après retrace les différents composants mis en évidence, par SONATRACH, pour chaque immobilisation avec le pourcentage de décomposition pour chacun des composants identifiés :

⁴¹ : C'est-à-dire jusqu'au 31.12.2009.

Figure n° 7 : Le tableau des taux par composants ainsi que leur durée d'amortissement.

Tableau des taux par composants						
Compte PCII	Libellé PCII	Compte IPC	Libellé IPC	Pourcentage de décomposition		Durée d'amortissement économiques
				Pour le retraitement du bilan au 31/12/2009	Pour le traitement prospectif à partir de 2010	
24100	ROUTES ET PISTES DE CIRCULATION	21310000	ROUTES ET PISTES DE CIRCULATION - FONDATIONS	70%	60%	25 ans
		21310001	ROUTES ET PISTES DE CIRCULATION - ROULEMENTS	30%	20%	7 ans
		21310002	ROUTES ET PISTES DE CIRCULATION - ECLAIRAGE	0%	10%	10 ans
		21310003	ROUTES ET PISTES DE CIRCULATION - VRD	0%	10%	10 ans
Pourcentages et taux valables pour:						
24104	PISTES D'AERODROMES	21310400	PISTES D'AERODROMES - FONDATIONS			
		2131000RRR	ROUTES ET PISTES DE CIRCULATION EN PROPRIETE			
		2131040RRR	PISTES D'AERODROMES EN PROPRIETE			
2400	BATIMENTS INDUSTRIELS	2130000	BATIMENTS INDUSTRIELS - STRUCTURE	60%	60%	40 ans
		2130001	BATIMENTS INDUSTRIELS - ETANCHEITE	15%	15%	15 ans
		2130002	BATIMENTS INDUSTRIELS - EQUIPEMENTS	20%	20%	10 ans
		2130003	BATIMENTS INDUSTRIELS - AGENCEMENTS/AMENAGEMENTS	5%	5%	15 ans
Pourcentages et taux valables pour:						
24010	BATIMENTS DES POSTES DISTRIBUTEURS	21301000	BATIMENTS DES POSTES DISTRIBUTEURS - STRUCTURE			
		21301001	BATIMENTS DES POSTES DISTRIBUTEURS - ETANCHEITE			
		21301002	BATIMENTS DES POSTES DISTRIBUTEURS - EQUIPEMENTS			
		21301003	BATIMENTS DES POSTES DISTRIBUTEURS - AGENCEMENTS/AMENAGEMENTS			
2402	BATIMENTS DES CHANTIERS	2130200	BATIMENTS DES CHANTIERS - STRUCTURE			
		2130201	BATIMENTS DES CHANTIERS - ETANCHEITE			
		2130202	BATIMENTS DES CHANTIERS - EQUIPEMENTS			
		2130203	BATIMENTS DES CHANTIERS - AGENCEMENTS/AMENAGEMENTS			
24019	AUTRES BATIMENTS ADMINISTR.ET COMMERC.	21301900	AUTRES BATIMENTS ADMINISTR.ET COMMERC. - STRUCTURE	45%	45%	40 ans
		21301901	AUTRES BATIMENTS ADMINISTR.ET COMMERC. - ETANCHEITE	15%	15%	20 ans
		21301902	AUTRES BATIMENTS ADMINISTR.ET COMMERC. - EQUIPEMENTS	20%	20%	15 ans
		21301903	AUTRES BATIMENTS ADMINISTR.ET COMMERC. - AGENCEMENTS/AMENAGEMENTS	20%	20%	15 ans
Pourcentages et taux valables pour:						
2502	BATIMENTS POUR OEUVRES SOCIALES	2140200	BATIMENTS POUR OEUVRES SOCIALES - STRUCTURE	56%	56%	40 ans
		2140201	BATIMENTS POUR OEUVRES SOCIALES - ETANCHEITE	19%	19%	20 ans
		2140202	BATIMENTS POUR OEUVRES SOCIALES - EQUIPEMENTS	25%	25%	15 ans
24432	VEGETTES ET REMORQUEURS	2103200	VEGETTES ET REMORQUEURS - COQUE	50%	50%	25 ans
		2103201	VEGETTES ET REMORQUEURS - MOTEURS	30%	30%	20 ans
		2103202	VEGETTES ET REMORQUEURS - ELECTRONIQUE	10%	10%	5 ans
		2103203	VEGETTES ET REMORQUEURS - HYDRAULIQUE	10%	10%	10 ans
Pourcentages et taux valables pour:						
24433	BARGES	2103300	BARGES - COQUE			
		2103301	BARGES - MOTEURS			
		2103302	BARGES - ELECTRONIQUE			
		2103303	BARGES - HYDRAULIQUE			

NPC : Nouveau Plan Comptable.

Source : Note technique version finale traitant le passage au SCF.

1-1-2) Le retraitement des locations :

Selon l'ancien référentiel comptable, SONATRACH traite tous les contrats de location comme des contrats de location simple. Au premier janvier 2010, elle doit retraiter ces contrats en distinguant entre les contrats de location simple et les contrats de location-financement. Pour les contrats qualifiés de location simple, ils ne subissent pas de changements. Pour ce qui est des contrats de location-financement, ils seront retraités à l'actif et au passif du bilan (voir comptabilisation des contrats de location-financement dans la deuxième section du chapitre premier). Le retraitement chez le preneur consiste à identifier la juste valeur du bien concerné et de l'enregistrer comme suit :

21XX		Immobilisation corporelle concernée	XXX	
	167	Dettes sur contrat de location-financement		XXX

Puis, on doit déterminer le solde de la dette par l'annulation des loyers constatés historiquement et la constatation du cumul des intérêts issus de la reconstitution du tableau de remboursement de l'emprunt. L'enregistrement comptable passe comme suit :

167		Dette sur contrat de location-financement	XXX	
111		Report à nouveau, ajustements résultant de changement de méthodes comptables (charges d'intérêts qui auraient dû être constatées)	XXX	
	111	Report à nouveau, ajustements résultant de changement de méthodes comptables (annulation des redevances antérieures enregistrées)		XXX

Par ailleurs, on doit identifier les amortissements cumulés afin de reconnaître la VNC du bien. L'enregistrement comptable passe comme suit :

111		Report à nouveau, ajustements résultant de changement de méthodes comptables	XXX	
	28XX	Amortissements des immobilisations		XXX

Le retraitement chez le bailleur consiste, en premier lieu, de faire sortir l'immobilisation et d'annuler ses amortissements. En deuxième lieu, on enregistre le solde de l'immobilisation comme créance financière à l'actif du bilan. L'enregistrement comptable passe comme suit :

		01/01/2010		
28XX		Amortissement immobilisation concernée	XXX	
111		Report à nouveau, ajustements résultant de changement de méthodes comptables	XXX	
	21XX	Immobilisation corporelle		XXX
		d°		
274		Créance sur contrat de location- financement	XXX	
	111	Report à nouveau, ajustements résultant de changement de méthodes comptables		XXX

1-1-3) Les immeubles de placement :

L'immeuble de placement est un bien immobilier qui représente les terrains ou bâtiments ou une partie des bâtiments, donc, il représente une immobilisation corporelle.

Le retraitement consiste dans l'identification de la valeur brut de l'immeuble, enregistrée comme immobilisation corporelle et de la transférer vers le compte 21306 « Immeubles de placement » comme suit :

21306		Immeuble de placement	XXX	
	21	Immobilisations corporelles		XXX
		Transfert de la valeur de l'immeuble vers son compte		

Puis, on doit identifier le cumul des amortissements de l'immeuble et de l'attribuer au compte 281306 « *Amortissement des immeubles de placement* » comme suit :

281		Amortissement des immobilisations corporelles	XXX	
	281306	Amortissement des immeubles de placement		XXX
		Transfert des amortissements		

1-1-4) Les pièces de rechange et de sécurité :

Le retraitement consiste à identifier les pièces qualifiées de rechange et de sécurité, qui sont enregistrées en stock jusqu'au 31/12/2009, pour les enregistrer dans leur compte du nouveau référentiel, respectivement, dans le compte : 21850 « *Pièces de rechange* » ou le compte 21851 « *Pièces de sécurité* » comme suit :

21850		Pièces de rechange	XXX	
21851		Pièces de sécurité	XXX	
	32X	Autres approvisionnements		XXX

Puis, on doit reclasser les éventuelles dépréciations relatives à ces pièces comme suit :

39232	Perte de valeur – Autres approvisionnements	XXX	
291850	Perte de valeur – pièces de rechange		XXX
291851	Perte de valeur – pièces de sécurité		XXX

Pour les pièces de sécurité, on doit calculer les amortissements qui auraient dû être constatés dès leur acquisition et de les enregistrer comme suit :

111	Report à nouveau, ajustements résultant de changement de méthodes comptables	XXX	
281851	Amortissement pièces de sécurité		XXX

Notons que par mesure de simplification, SONATRACH a décidé que les pièces de sécurité et de rechange consommées au 31/12/2009 et donc sorties du stock ne feront pas l'objet d'un retraitement même si elles ont été intégrées dans une immobilisation.

1-2) Le retraitement des immobilisations incorporelles :

1-2-1) Les frais préliminaires :

Au contraire du PCN 75 qui immobilise les frais préliminaires, le SCF ne les reconnaît pas comme des actifs immobilisés. Ces frais seront constatés en compte de résultat dans les comptes de charge par nature lors de leur survenance. Alors, un retraitement des écritures comptables est nécessaire.

Le retraitement consiste à identifier les frais préliminaires et leurs résorptions correspondantes puis de procéder à leur annulation du bilan en totalité. Dans ce cas, deux situations sont envisageables : les frais préliminaires sont totalement résorbés ou des frais préliminaires non totalement résorbés. Dans le premier cas, il suffit de débiter les comptes

SCF de résorption (209X.T⁴²) par les comptes d'immobilisation concernés (20X.T à l'exception du compte 209.T). Si les frais ne sont pas totalement résorbés, dans ce cas, on doit débiter les comptes SCF de résorptions (209X.T) par les comptes d'immobilisation concernés (20X.T à l'exception du compte 209.T) et, le reste non résorbé doit être enregistré dans le débit d'un compte des capitaux propres, c'est le compte 111 « *Report à nouveau, ajustements résultant de changement de méthodes comptables* ».

1-2-2) Les frais de recherche et de développement et les coûts de géologie et géophysique :

Ces frais, comme les frais préliminaires, ne sont pas reconnus par le SCF algérien lorsqu'ils concernent la phase d'exploration ou aux études générales. Ils sont constatés en compte de résultat dans des comptes de charge par nature lors de leur survenance. Lorsqu'ils concernent la phase de développement et de production, ils doivent être immobilisés. Mais, pour des raisons propres au caractère des contrats de partage de production dans le cas des efforts en association, SONATRACH a décidé d'immobiliser ces frais même s'ils concernent la phase d'exploration et sont comptabilisés dans un compte d'en-cours, c'est le compte 23725 « *Etudes de Géologie & Géophysique* ».

Le retraitement consiste, donc, dans l'identification des frais de recherche et de géologie et géophysique ainsi que leurs amortissements correspondants. Puis, on décomptabilise la valeur brute de ces frais et les amortissements correspondants. Dans ce cas, deux situations peuvent survenir : les coûts sont totalement amortis ou les coûts ne sont pas totalement amortis.

Dans le cas où les coûts sont totalement amortis, il suffit de débiter les comptes SCF d'amortissement (2926X.T) par les comptes d'immobilisation concernés (26X.T). Dans le cas contraire où les coûts ne sont pas totalement amortis, on doit débiter les comptes SCF d'amortissement (2926X.T) et un compte des capitaux propres, c'est le compte 111 « *Report à nouveau, ajustements résultant de changement de méthodes comptables* »⁴³ par le crédit des comptes d'immobilisation concernés (26X.T).

⁴² : Transcodé qui veut dire que le compte PCN va disparaître et sera remplacé par un nouveau compte SCF.

⁴³ : Ce compte enregistre le montant des coûts non amortis.

1-2-3) Les études générales en-cours :

Il s'agit de toutes les études liées à la reconnaissance ou à la production des puits. Lors du passage, on doit faire la distinction entre les frais de recherche qui sont enregistrées en charges et les frais de développement qui sont immobilisés.

Le retraitement se fait comme suit :

111	Report à nouveau, ajustements résultant de changement de méthodes comptables	XXX	
23720307	Etudes diverses	XXX	
23725	Etudes G&G	XXX	
28260.D ⁴⁴	Etudes générales		XXX

Le compte 111 « *Report à nouveau, ajustements résultant de changement de méthodes comptables* » enregistre les frais des études générales en-cours durant la phase d'exploration.

Le compte 23720307 « *Etudes diverses* » enregistre les frais des études générales en cours durant la phase de développement.

Le compte 23725 « *Etudes Géologie & Géophysique* » pour les études engagées en association.

1-2-4) Les forages d'exploration :

Selon le SCF algérien, pour enregistrer les coûts de forages d'exploration en efforts propres de SONATRACH, on doit faire la distinction entre les trois (03) éléments suivants :

Les forages d'exploration secs (non productifs), les forages d'exploration positifs (productifs) et les forages d'exploration en-cours (non finis).

Les coûts des forages d'exploration secs sont enregistrés comme charges dans le compte de résultat parce qu'ils ne rapportent pas d'avantages économiques à la SONATRACH.

⁴⁴ : Déglobalisé, veut dire que l'ancien compte sera décomposé en plusieurs comptes.

Les forages d'exploration positifs sont enregistrés dans un compte d'en-cours selon leur nature, c'est-à-dire, commercialement exploitables dans le compte 2322501 ou non commercialement exploitables dans le compte 2322502.

A la fin de l'exercice, les forages d'exploration non achevés, appelés *forages d'exploration en cours*, sont enregistrés dans un compte d'en-cours qui est le compte 2322503 « *forages en cours* ».

Concernant les coûts de forages d'exploration en association, SONATRACH ne reconnaît que ceux relatifs à des découvertes positives.

1-2-5) Les puits productifs et forages d'extraction secondaires :

Le retraitement consiste principalement, à distinguer entre la phase d'exploration et celle de développement. Le retraitement se comptabilise comme suit :

Pour les puits productif du pétrole :

24000000	Puits productifs de pétrole – exploration - structure	XXX	
24000010	Puits productifs de pétrole – développement - structure	XXX	
230000.D	Puits productifs en exploitation de pétrole		XXX

Pour les puits productif du gaz :

24000100	Puits productifs de gaz - exploration - structure	XXX	
24000111	Puits productifs de gaz - développement - structure	XXX	
230001.D	Puits productifs en exploitation de gaz		XXX

Pour les forages d'extraction secondaires de pétrole :

2402000		Forages d'extraction secondaires de pétrole – exploration	XXX	
2402010		Forages d'extraction secondaires de pétrole-développement	XXX	
	23020.D	Forages d'extraction secondaires de pétrole		XXX

Pour les forages d'extraction secondaires de gaz :

2402100		Forages d'extraction secondaires de gaz – exploration	XXX	
2402111		Forages d'extraction secondaires de gaz –développement	XXX	
	23021.D	Forages d'extraction secondaires de gaz		XXX

Reclassement des amortissements des puits productifs de pétrole :

29230000.D		Amort. Puits productifs en exploitation de pétrole	XXX	
	284000000	Amort. Puits productifs de pétrole-exploration - structure		XXX
	284000010	Amort. Puits productifs de pétrole-développement-structure		XXX

Reclassement des amortissements des puits productifs de gaz :

29230001.D		Amort. Puits productifs en exploitation de gaz	XXX	
	284000100	Amort. Puits productifs de gaz-exploration - structure		XXX
	284000111	Amort. Puits productifs de gaz-développement - structure		XXX

Reclassement des amortissements des forages d'extraction secondaires de pétrole :

2923020.D		Amort. Forages d'extraction secondaires de pétrole	XXX	
	28402000	Amort. Forages d'extraction secondaires de pétrole - exploration		XXX
	28402010	Amort. Forages d'extraction secondaires de pétrole - développement		XXX

Reclassement des amortissements des forages d'extraction secondaires de gaz :

2923021.D		Amort. Forages d'extraction secondaires de gaz	XXX	
	28402100	Amort. Forages d'extraction secondaires de gaz - exploration		XXX
	28402111	Amort. Forages d'extraction secondaires de gaz-développement		XXX

1-2-6) Les logiciels et licences :

Dans ce cas, on doit distinguer entre les logiciels acquis et leur amortissement, les logiciels produits et leur amortissement ainsi que les licences et leur amortissement. Ensuite, on doit les reclasser dans les comptes suivants :

- Compte 2040 « *Logiciels acquis et assimilés* » et compte 2804 « *Amortissement des logiciels et assimilés* » ;

- Compte 2041 « logiciels produits et assimilés » et compte 2804 « Amortissements des logiciels et assimilés » ;
- Compte 20510 « Brevets, licences, marques, modèles, dessins » et compte 280510 « Amortissement brevets, licences, marques, modèles, dessins ».

S'il y a des actifs en cours, on doit les reclasser dans les comptes :

- Le compte 237204 « Logiciels informatiques et assimilés en cours » ; ou
- Le compte 2372051 « Droits de propriété industrielle et commerciale en cours ».

1-2-7) Le matériel informatique :

Auparavant, SONATRACH enregistre tous les éléments qui ont relation avec l'informatique dans le compte « Autres matériels informatiques », par exemple, le matériel de rangement et de classement. Lors du passage au nouveau référentiel comptable, elle doit reclasser ces éléments dans des comptes selon leur nature et non selon leur destination, par exemple, le matériel de rangement et de classement sera enregistré comme matériel du bureau. Le retraitement comptable passe comme suit :

232216	Equipement de bureau	XXX	
2322188	Matériel impression, prise de vue et projection	XXX	
2322189	Matériel informatique	XXX	
28249.D	Matériel informatique		XXX

1-3) Le retraitement du taux et de la durée d'amortissement :

Lors du passage, les taux d'amortissement retenus pour les immobilisations corporelles et incorporelles sont des taux économiques. Alors qu'auparavant, les taux appliqués sont des taux fiscaux. Par l'application du taux économique, la durée d'amortissement économique reflète le rythme de la consommation des avantages économiques des immobilisations. Ainsi, les durées d'amortissement économiques doivent correspondre à la durée d'utilité de l'immobilisation. Le tableau suivant visualise les taux économiques appliqués par catégorie et précise les méthodes d'amortissements à appliquer par SONATRACH sur ses immobilisations : (Figure n° 8).

TABLEAU RECAPITULATIF DES TAUX ET METHODES D'AMORTISSEMENT		
NATURE DE L'IMMOBILISATION	TAUX NPC	Méthode d'amortissement
Immobilisation de recherche autre que le sondage	Non applicable	Non applicable
Sondages improductifs:		
Immobilisation de recherche autre que le sondage	Non applicable	Non applicable
Installation d'exploitation d'hydrocarbures:	A définir	Amortissement UOP
Sondages productifs:		
Sondage de recherche	A définir	Amortissement UOP
Sondage de développement	A définir	Amortissement UOP
Installation d'exploitation d'hydrocarbures:	A définir	Amortissement UOP
Constructions:		
Bâtiment en dur	Voir Tableau des taux par composants	Linéaire-Durée de vie économique
Bâtiment démontable sur socle	15	Linéaire-Durée de vie économique
Voies de transport et ouvrages d'infrastructure:		
Piste et voie de terre	Voir Tableau des taux par composants	Durée de vie économique
Aérodrome	Voir Tableau des taux par composants	Durée de vie économique
Puits d'eau	15	Durée de vie économique
Installation d'exploitation d'hydrocarbures:		
Installation d'extraction	A définir	Amortissement UOP
Installation de récupération assistée	A définir	Amortissement UOP
Réseau de collecte	A définir	Amortissement UOP
Installation de séparation et de traitement primaire	A définir	Amortissement UOP
Installation du stockage et raccordement	A définir	Amortissement UOP
Installation de traitement des produits bruts	A définir	Durée de vie économique
Installation et canalisation d'évacuation	A définir	Durée de vie économique
Installation annexes d'exploitation	A définir	Durée de vie économique
Matériel et outillage:		
Equipement d'habitation et de campement	33	Durée de vie économique
Matériel et substruction Derrick	10	Durée de vie économique
Autres matériels et outillage	15	Durée de vie économique
Matériel de transport:		
Matériel automobile affecté aux wilayas du Sud	50	Durée de vie économique
Matériel automobile affecté aux autres wilayas:		
Voitures légères	20	Durée de vie économique
Camions	25	Durée de vie économique
Matériel aérien	25	Durée de vie économique
Autres immobilisations corporelles non spécifiques:		
Mobilier de cautionnement	5	Durée de vie économique
Immobilier bureau et autres immobiliers	15	Durée de vie économique
Agencement, aménagement des terrains et bâtiments	15	Durée de vie économique
Communication et tout autre moyen informatique	25	Durée de vie économique
Autres installations générales	20	Durée de vie économique
Installation spécifique et transport d'hydrocarbures par canalisation:		
Canalisations principales	A définir	Durée de vie économique
Autres canalisations	A définir	Durée de vie économique
Installation incorporelle générale:		
Frais préliminaires	Non applicable	Non applicable
Etudes et recherches générales	Non applicable	Non applicable
Non applicable: concerne les éléments ne répondant plus aux critères d'activation d'une immobilisation.		
A définir:concerne les éléments qui doivent faire l'objet de détermination de la durée de vie économique ou UOP par les unités comptables DP,AST,AVAL et TRC conformément à la feuille de route		

UOP : L'Unité d'Œuvre de Production.

Source : Notes techniques version finale traitant le passage au SCF.

Le retraitement de l'amortissement des immobilisations décomposées consiste à annuler les montants des amortissements et de les réenregistrer selon le taux de décomposition pour chaque élément composant ladite immobilisation tout en utilisant un compte intermédiaire, c'est le compte 111 « *Report à nouveau, ajustements résultant de changement de méthodes comptables* ».

1-4) Les immobilisations financières :

1-4-1) Le retraitement des titres de participations :

Le retraitement consiste à identifier les titres de participation et les autres titres de participation enregistrés selon l'ancien référentiel comme des créances, et de les reclasser dans les comptes suivants : le compte 261 « *les titres de filiales* » ; ou le compte 262 « *les autres titres de participation* ».

Puis, on doit reclasser la valeur brute et les dépréciations de ces titres dans la catégorie correspondante comme suit :

Pour les titres de participation algériens :

2610	Titres de filiales - participation dans les sociétés algériennes	XXX	
2620	Autres titres de participation - participation dans les sociétés algériennes	XXX	
4210.D	Titres de participation algériens		XXX

Pour les dépréciations des titres de participation algériens :

494210.D	Provisions pour dépréciation participations dans les sociétés algériennes	XXX	
29610	Pertes de valeur titres de filiales algériennes		XXX
29620	Pertes de valeur autres titres de participation algériens		XXX

Pour les titres de participation acquis auprès des sociétés étrangères :

2611		Titres de filiales - participation dans les sociétés étrangères	XXX	
2621		Autres titres de participation - participation dans les sociétés étrangères	XXX	
	4211.D	Titres de participation étrangers		XXX

Pour les dépréciations des titres de participation acquis auprès des sociétés étrangères :

494211.D		Provisions pour dépréciation des participations dans les sociétés étrangères	XXX	
	29611	Pertes de valeur des titres de filiales étrangers		XXX
	29621	Pertes de valeur des autres titres de participation étrangers		XXX

Le passage d'une économie planifiée à une économie de marché a fait une nécessité de rétablir l'ancien plan comptable. Alors, le passage à un nouveau référentiel comptable est inévitable. Ce passage a nécessité des efforts importants fournis par la SONATRACH afin de concilier entre les deux référentiels et de publier une information claire et utile à la prise de décision.

Section III : Le traitement comptable des immobilisations de SONATRACH selon les nouvelles normes algériennes.

L'adoption de nouveau référentiel comptable implique des changements importants qui interviennent sur l'évaluation et la comptabilisation des différents actifs en général et des immobilisations en particulier.

Dans cette section, nous expliquons les différentes règles d'évaluation et de comptabilisation des immobilisations de SONATRACH en l'ère des nouvelles normes comptables algériennes, ainsi que la comptabilisation des différents changements intervenus sur la valeur des immobilisations et enfin, de leur sortie du bilan.

1- Le traitement comptable initial des immobilisations :

Les immobilisations de SONATRACH sont évaluées soit pour la valeur d'acquisition qui représente le coût historique de l'immobilisation soit pour la valeur de production qui regroupe l'ensemble des frais engagés dans la production.

1-1) Le traitement des immobilisations incorporelles :

Les frais de développement immobilisables sont évalués, initialement, pour le montant des différents frais engagés. Ce dernier regroupe :

- Le coût d'acquisition des matières consommées ;
- Les charges directes de production qui comprennent, autre autres, les coûts des matériaux ou services utilisés ; salaires du personnel ; les droits d'enregistrement ; les coûts de dépôts de brevets ; etc.
- Une fraction des charges indirectes de production : on doit prendre qu'un certain pourcentage de ces charges qui est attribué au frais de développement, par exemple, les frais généraux et administratifs.

Les autres immobilisations incorporelles sont, initialement, évaluées à leur coût d'acquisition pour les immobilisations acquises ou pour leur coût de production pour les immobilisations produites.

Les immobilisations incorporelles sont comptabilisées en débitant le compte de l'immobilisation incorporelle concernée par le crédit d'un compte de tiers, le compte 404

« Fournisseurs d'immobilisations » ou bien un compte financier, le compte 512 « Banque ». Par exemple, l'enregistrement de l'acquisition des logiciels informatiques passe comme suit :

2040		logiciels informatiques et assimilés	XXX	
	404	Fournisseurs d'immobilisations		XXX

1-2) Le traitement des immobilisations corporelles :

Les agencements et aménagements de terrains sont évalués pour le total des dépenses de l'aménagement ou de l'agencement des terrains. Les autres immobilisations corporelles produites s'évaluent à leur coût de production. Par contre, les immobilisations acquises s'évaluent à leur coût d'acquisition.

SONATRACH enregistre l'entrée des immobilisations corporelles dans son patrimoine par le débit du compte de l'immobilisation corporelle concernée en contrepartie d'un compte de tiers, compte 404 « Fournisseurs d'immobilisations », ou d'un compte financier, compte 512 « Banque ». La comptabilisation de l'entrée des équipements de bureau, par exemple, passe comme suit :

216		Equipements de bureau	XXX	
	404	Fournisseurs d'immobilisations		XXX

Pour ce qui est des immobilisations corporelles mises en concession, elles sont évaluées soit à leur coût d'acquisition, soit à la valeur estimée au moment de leur mise à la disposition du concessionnaire.

Les immobilisations mises en concession sont comptabilisées en débitant le compte concerné de l'immobilisation corporelle mise en concession par le crédit soit du compte 229

« *Droits du concédant* » si les immobilisations sont acquises à titre gratuit, soit le compte 404 « *Fournisseurs d'immobilisations* » si elles sont acquises à titre onéreux. La comptabilisation des terrains mis en concession acquis à titre gratuit passe comme suit :

221				
	229	Terrains en concession	XXX	
		Droits du concédant		XXX

Les agencements et aménagements de terrains en concession sont évalués lors de leur entrée pour le montant des dépenses engagées en vue de l'aménagement ou de l'agencement, ou à leur valeur estimée au moment de leur mise à la disposition du concessionnaire.

Les droits du concédant enregistrés dans le compte 229 sont évalués à leur valeur estimée des immobilisations reçues à titre gratuit lors de leur mise à la disposition du concessionnaire.

1-3) Le traitement des immobilisations en cours :

SONATRACH évalue ses immobilisations non encore achevées, que se soient corporelles ou incorporelles, soit sur la base des factures pour les immobilisations faites par les tiers, soit selon le coût de production en cas de production en interne.

Au cours de l'exercice, SONATRACH enregistre les dépenses engagées pour une production en interne comme des charges comme suit :

6xx				
	401	Charges	XXX	
		Fournisseurs		XXX
		L'enregistrement des charges		

A la fin de l'exercice, elle doit activer les dépenses enregistrées comme charges comme suit :

31/12/ n			
232		Immobilisations corporelles en cours	XXX
	732	Production immobilisée d'actifs corporels	XXX
		L'activation des charges constatées	

Pour les immobilisations corporelles en cours fournies par les tiers, elle doit enregistrer les factures reçues comme suit :

232		Immobilisations corporelles en cours	XXX
	404	Fournisseurs d'immobilisations	XXX
		Facture n°.....	

Concernant les immobilisations incorporelles, on utilise le compte 237 « *Immobilisations incorporelles en cours* » à la place du compte 232 « *Immobilisations corporelles en cours* ».

Les avances et acomptes versés sur commandes d'immobilisations enregistrés dans le compte 238, sont évalués sur la base du montant versé afin d'acquérir des immobilisations corporelles ou incorporelles. L'enregistrement comptable passe comme suit :

238		Avances et acomptes versés sur commandes d'immobilisations	XXX
	404	Fournisseurs d'immobilisations	XXX

Les différentes entités de SONATRACH ont la possibilité d'enregistrer ces avances dans une subdivision du compte 40 intitulée « *Fournisseurs- Avances et acomptes versés sur commandes* ». Mais, à la fin de l'exercice, elles doivent les reverser dans le compte 238 « *Avances et acomptes versés sur commandes d'immobilisations* ». Lors de l'acquisition des immobilisations dont SONATRACH a versé des acomptes, elle doit solder le compte 238 comme suit :

2		Immobilisations	XXX	
	238	Avances et acomptes versés sur commandes d'immobilisations		XXX

1-4) Le traitement des immobilisations financières :

Les prêts et créances sur contrat de location- financement, enregistrés dans le compte 274, sont évalués pour le montant prêté aux personnes auxquelles s'ajoutent les différents frais accessoires encourus concernant les prêts. Les créances sur contrat de location- financement sont évaluées à leur juste valeur ou à la valeur actualisée des paiements minimaux au titre de la location.

L'enregistrement comptable de l'octroi du prêt est le suivant :

274		Prêts et créances sur contrat de location- financement	XXX	
	512	Banque Octroi d'un prêt		XXX

En ce qui concerne les créances sur contrat de location- financement, l'enregistrement comptable lors de la signature du contrat de location- financement passe comme suit :

274		Prêts et créances sur contrat de location- financement	XXX	
28		Amortissements	XXX	
	2	Immobilisations		XXX

Les dépôts et cautionnements versés enregistrés dans le compte 275, sont évalués à leur montant payé comme garantie ou cautionnement. La comptabilisation du dépôt ou de cautionnement lors du versement passe comme suit :

275		Dépôts et cautionnements versés	XXX	
	512	Banque		XXX

Les immobilisations suivantes sont valorisées de la même manière au coût d'acquisition (ou valeur d'apport) qui intègre les coûts directement attribuables incluant les frais de courtage, les taxes non récupérables et les frais de banque, exception faite des dividendes et intérêts à recevoir non payés et courus avant l'acquisition des titres :

- Les titres de filiales (compte 261) ;
- Les autres titres de participation (compte 262) ;
- Les créances rattachées à des participations groupe (compte 266) ;
- Les créances rattachées à des participations hors groupe (compte 267) ;
- Les créances rattachées à des sociétés en participation (compte 268) ;
- Les titres immobilisés autres que les TIAP (271) ;
- Les titres représentatifs de droit de créance (272) ;
- Les titres immobilisés de l'activité de portefeuille (compte 273) ; et
- Les autres créances immobilisées (compte 276).

Ces immobilisations se comptabilisent par le débit du compte concerné de l'immobilisation financière en créditant un compte de tiers, le compte 404 « *Fournisseurs d'immobilisations* » ou un compte financier, le compte 512 « *Banque* ».

Les titres de participation évalués par équivalence (entreprises associées) enregistrés dans le compte 265, sont valorisés à son coût réévalué par la méthode d'équivalence. Ils sont comptabilisés lors de la première clôture comme suit :

265		Titres de participation évalués par équivalence	XXX	
	261	Titres de filiales		XXX
	107	Ecart d'équivalence		XXX

Les versements restant à effectuer sur titres de participation non libérés enregistrés dans le compte 289 sont valorisés pour leur montant restant à payer par l'entreprise concernant les titres de participation non libérés acquis. L'enregistrement comptable de cette opération passe comme suit :

261 ou		Titres de filiales ou	XXX	
262		Autres titres de participation	XXX	
	269	Versement restant à effectuer sur titres de participation non libérés		XXX

Lors du paiement de la partie restante à payer, SONATRACH comptabilise l'opération comme suit :

269		Versement restant à effectuer sur titres de participation non libérés	XXX	
	512	Banque		XXX

Le compte 279 « *Versements restant à effectuer sur autres titres immobilisés non libérés* » enregistre la partie non encore payée sur les titres immobilisés autres que les TIAP et les titres représentatifs de droits de créances (obligations, bons). Ainsi, l'enregistrement comptable passe comme suit :

271ou		Titres immobilisés autres que les TIAP	XXX	
272		Titres représentatifs de droit de créance	XXX	
	279	Versements restant à effectuer sur autres titres immobilisés non libérés		XXX

Lors du versement restant dû, SONATRACH passe l'écriture comptable suivante :

279		Versements restant à effectuer sur autres titres immobilisés non libérés	XXX	
	512	Banque		XXX

2- Le traitement comptable ultérieur des immobilisations :

2-1) L'évaluation ultérieure des immobilisations :

Différents modes peuvent être utilisés lors de l'évaluation ultérieure des immobilisations au sein de la SONATRACH. Le coût amorti représente le mode le plus utilisé sur les différentes immobilisations. Les immeubles de placements de SONATRACH peuvent être évalués soit au coût amorti, soit à la juste valeur. Dans ce dernier cas, l'immeuble ne subira ni d'amortissement ni de dépréciation. Alors, l'évolution de la juste valeur doit être enregistrée comme charge ou produit dans les deux cas suivants :

Si la juste valeur > la valeur comptable : constatation d'un produit exceptionnel :

21306		Immeubles de placement	XXX	
	757	Produits exceptionnels sur opérations de gestion		XXX

Si la juste valeur < la valeur comptable : constatation d'une charge exceptionnelle :

657		Charges exceptionnelles sur opérations de gestion	XXX	
	21306	Immeubles de placement		XXX

L'évaluation à la juste valeur s'applique sur les titres immobilisés de l'activité de portefeuille (TIAP) qui se considèrent comme des titres disponibles, à tout moment, à la vente. Dans le cas d'acquisition des titres des sociétés étrangères, une variation de la devise doit être enregistrée comme gain ou perte de change dans le compte de résultat. Donc, tous les actifs financiers doivent être réévalués à la juste valeur à l'exception des trois (03) catégories d'actifs suivants qui doivent être comptabilisés à leur coût amorti :

- Les prêts et créances émis par l'entité qui ne sont pas détenus à des fins de transactions ;
- Les autres placements à échéance fixée que l'entité a l'intention et la capacité de détenir jusqu'à leur échéance ; et
- Tout actif financier qui n'a pas de prix coté sur un marché actif et dont la juste valeur ne peut être évaluée de manière fiable.

2-2) Les modes d'amortissements utilisés :

Par l'introduction des nouvelles normes comptables algériennes, tous les modes d'amortissement sont possibles d'être pratiqués tant qu'ils reflètent la réalité économique et la consommation des avantages économiques futurs. Les modes d'amortissement sont : le mode linéaire, le mode progressif et le mode dégressif auxquels s'ajoute un nouveau mode, c'est l'amortissement à l'Unité d'Œuvre de Production (UOP)⁴⁵. Les immobilisations de SONATRACH concernées par ce type d'amortissement sont :

- Les sondages productifs : sondage de recherche et sondage de développement ;
- Les autres sondages, notamment ceux utilisés pour la récupération assistée et le stockage souterrain ;
- Les installations d'exploitation d'hydrocarbures : installation d'extraction ; installation de récupération assistée ; réseau de collecte et les installations de séparation et de traitement primaire ; et
- Les installations du stockage et raccordement.

L'amortissement à l'Unité d'Œuvre de Production de ces sondages et installations se calcule en fonction des réserves du périmètre concerné par ces sondages et installations. Alors, la formule de calcul des amortissements pour chaque année est la suivante :

$\text{Amortissement} = \frac{\text{Production de l'exercice du périmètre}}{(\text{Réserves réestimées du périmètre en fin d'exercice} + \text{Production de l'exercice du périmètre})}$
--

2-3) L'amortissement des immobilisations :

Après la détermination du montant de l'annuité d'amortissement suite à l'identification du mode d'amortissement à appliquer ainsi que la base amortissable et le taux d'amortissement, la comptabilisation passe par le débit du compte 681 « Dotations

⁴⁵ : Cet amortissement donne lieu à une charge basée sur l'utilisation ou la production prévue de l'actif.

aux amortissements et pertes de valeur- actifs non courants » par le crédit du compte d'amortissement de l'immobilisation concernée. Ainsi, la comptabilisation des amortissements des frais de développement immobilisables passe comme suit :

31/12/N			
681		Dotations aux amortissements et pertes de valeur- actifs non courants	XXX
	2803	Amortissement des frais de développement immobilisables	XXX

Notons que les immobilisations en cours ainsi que les terrains de SONATRACH ne sont pas amortissables, exception faite pour les carrières et gisements, mais, ils peuvent subir une dépréciation.

Les immeubles de placement évalués ultérieurement au coût amorti font l'objet d'écriture comptable des amortissements comme les autres constructions en débitant le compte 681 « *Dotations aux amortissements et pertes de valeur- actifs non courants* » par le crédit du compte 2813 « *Amortissement des constructions* ».

L'enregistrement comptable de l'amortissement des biens mis en concession dépend de la nature de l'acquisition des immobilisations. Deux cas peuvent se présenter :

- * Cas d'acquisition à titre gratuit : l'enregistrement des amortissements passe comme suit pour les carrières et gisements par exemple :

229		Droits du concédant	XXX
	2821	Amortissements des terrains en concession	XXX

- * Cas d'acquisition à titre onéreux : l'enregistrement des amortissements passe comme suit pour les carrières et gisements :

682		Dotations aux amortissements, provisions et pertes de valeur des biens mis en concession	XXX	
	2821	Amortissements des terrains en concession		XXX

2-4) L'enregistrement des pertes et des reprises de pertes de valeur :

La perte de valeur des actifs dépréciables représente une baisse intervenue sur la valeur de ces derniers. Elle fait l'objet d'un enregistrement comme suit en prenant l'exemple des logiciels informatiques et assimilés :

681		Dotations aux amortissements et pertes de valeur- actifs non courants	XXX	
	2904	Pertes de valeur sur logiciels info. et assimilés		XXX

SONATRACH pratique un test de dépréciation chaque année sur les terrains. Alors que pour les carrières et gisements, il doit être pratiqué lorsqu'un indice de perte de valeur est constaté.

Après cette comptabilisation, si l'entreprise constate encore une baisse de la valeur de l'actif en question, elle trace une même écriture comptable du montant de la baisse⁴⁶. Par contre, si elle constate une augmentation de la valeur, elle doit reprendre une partie⁴⁷ de la perte de valeur enregistrée.

⁴⁶ : Ce que signifie une augmentation de la perte de valeur.

⁴⁷ : Elle correspond au montant de l'augmentation de la valeur.

L'enregistrement de la reprise de perte de valeur passe comme suit :

2904		Pertes de valeur sur logiciels info. et assimilés	XXX	
	781	Reprise d'exploitation sur pertes de valeur- actifs non courants		XXX

Quand on enregistre une reprise de perte de valeur, la valeur nette comptable de l'actif déprécié après cette reprise ne doit pas dépasser celle prévue si le plan d'amortissement initial est maintenu.

Pour les biens mis en concession acquis à titres gratuits, l'enregistrement de la dépréciation des constructions, par exemple, passe comme suit :

229		Droits du concédant	XXX	
	2923	Pertes de valeur sur constructions en concession		XXX

En cas d'acquisition à titre onéreux, l'enregistrement de la dépréciation passe comme suit :

682		Dotations aux amortissements, provisions et pertes de valeur des biens mis en concession	XXX	
	2923	Pertes de valeur sur constructions en concession		XXX

L'enregistrement de la reprise des pertes de valeur des biens mis en concession acquis à titre gratuit passe par une opération inverse à l'opération de la dépréciation. Pour les biens acquis à titre onéreux, l'opération de la reprise passe comme suit :

2923		Pertes de valeur sur constructions en concession	XXX	
	782	Reprises d'exploitation sur pertes de valeur et provision des biens mis en concession		XXX

Concernant les immobilisations en cours, leur dépréciation s'enregistre comme suit :

681		Dotations aux amortissements et pertes de valeur- actifs non courants	XXX	
	293	Pertes de valeur sur immobilisations en cours		XXX

L'augmentation de la perte de valeur fait l'objet d'une même écriture comptable, alors que la reprise s'enregistre comme suit :

293		Pertes de valeur sur immobilisations en cours	XXX	
	781	Reprise d'exploitation sur pertes de valeur- actifs non courants		XXX

Les actifs financiers⁴⁸ de SONATRACH, de leur côté peuvent subir une dépréciation. Celle-ci s'enregistre comme suit (exemple des titres de filiales) :

686		Dotations aux pertes de valeur- éléments financiers	XXX	
	2961	Pertes de valeur sur titres de filiales		XXX

L'enregistrement de la reprise de pertes de valeur pour les titres financiers passe comme suit :

2961		Pertes de valeur sur titres de filiales	XXX	
	786	Reprises sur pertes de valeur- éléments financiers		XXX

Pour la participation dans les sociétés étrangères, l'enregistrement de la variation des cours de la devise peut connaître deux sens :

En cas d'évolution favorable : enregistrement d'un gain comme suit :

2611		Titres de filiales- participations dans les sociétés étrangères	XXX	
	766	gain de change		XXX

⁴⁸ : L'augmentation de la valeur des titres ne donne pas lieu à un enregistrement comptable.

En cas d'évolution défavorable : enregistrement d'une perte comme suit :

666		Perte de change	XXX	
	2611	Titres de filiales- participations dans les sociétés étrangères		XXX

Pour les trois catégories de titres suivants :

- Les créances rattachées à des participations groupe (compte 266) ;
- Les créances rattachées à des participations hors groupe (compte 267) ; et
- Les créances rattachées à des sociétés en participation (compte 268).

La variation de la devise pour ces titres, dont les modalités de remboursement sont définis, s'enregistre comme celle des autres titres, c'est-à-dire en débitant le compte des titres concernés par le crédit du compte de produits 766 « *gain de change* » en cas d'évolution favorable ou en créditant le compte de titres concernés par le débit du compte de charges 666 « *Perte de change* » dans le cas contraire. Dans le cas où les modalités de remboursement des titres ne sont pas déterminées⁴⁹, l'enregistrement comptable de l'évolution des cours de la devise se fait en cas de gain par le débit du compte des titres concernés et le crédit du compte des fonds propres 104 « *Ecart d'évaluation* ». En cas de perte, on trace une opération inverse à celle-ci.

La diminution de la valeur des titres de participation évalués par équivalence se comptabilise comme suit :

107		Ecart d'équivalence	XXX	
	265	Titres de participation évalués par équivalence		XXX

⁴⁹ : Dans ce cas, il s'agit d'un investissement net dans les filiales étrangères.

La comptabilisation d'une augmentation de la valeur des titres passe par une opération inverse à celle de la diminution.

La baisse des titres immobilisés de l'activité de portefeuille (compte 273) s'enregistre comme suit :

104		Ecart d'évaluation	XXX	
	273	Titres immobilisés de l'activité de portefeuille		XXX

En cas d'augmentation de la valeur de ces titres, SONATRACH trace une opération inverse, c'est-à-dire, de débiter le compte 273 « *Titres immobilisés de l'activité de portefeuille* » et de créditer le compte 104 « *Ecart d'évaluation* ».

Concernant les dépôts et cautionnements versés, si leur recouvrement devient douteux, une dotation aux pertes de valeur doit être enregistrée comme suit :

686		Dotations aux pertes de valeur- éléments financiers	XXX	
	2975	Pertes de valeur sur dépôts et cautionnements versés		XXX

En cas où les conditions de recouvrement deviennent favorables, la dotation aux pertes de valeur est reprise comme suit :

2975		Pertes de valeur sur dépôts et cautionnements versés	XXX	
	786	Reprises sur pertes de valeur- éléments financiers		XXX

3- La sortie des immobilisations :

La sortie des immobilisations fait apparaître deux situations. Dans la première situation, la valeur nette comptable est positive, elle fait, donc, l'objet d'un enregistrement d'une annuité exceptionnelle d'amortissement qui ramène la valeur comptable de l'immobilisation à zéro, puis, on comptabilise l'opération de la cession. Dans la deuxième situation, la valeur comptable nette est nulle. Dans ce cas là, on doit enregistrer qu'une seule opération, c'est celle de la sortie.

3-1) Cession ou mise au rebut des immobilisations incorporelles :

En prenant l'exemple des logiciels informatiques et assimilés, l'enregistrement comptable de la cession des immobilisations incorporelles passe comme suit si la valeur nette comptable lors de la cession est positive :

La cession de l'immobilisation avec une plus-value :

2804	Amortissement des logiciels info. et assimilés	XXX	
2904	Pertes de valeur sur logiciels info. et assimilés	XXX	
462	Créances sur cessions d'immobilisations	XXX	
204	Logiciels informatiques et assimilés		XXX
752	Plus-value sur sorties d'actifs immobilisés non financiers		XXX

La cession de l'immobilisation avec une moins-value :

2804	Amortissement des logiciels info. et assimilés	XXX	
2904	Pertes de valeur sur logiciels info. et assimilés	XXX	
462	Créances sur cessions d'immobilisations	XXX	
652	Moins-values sur sorties d'actifs immobilisés non financiers	XXX	
204	Logiciels informatiques et assimilés		XXX

Notons que le compte 462 « *Créances sur cessions d'immobilisations* » enregistre le prix de cession des immobilisations cédées et il sera soldé lors du paiement comme suit :

512	Banque	XXX	
462	Créances sur cessions d'immobilisations		XXX

Lors de la mise au rebut des immobilisations dont la valeur nette comptable est nulle, on n'enregistre que l'opération de sortie en débitant le compte des amortissements et de pertes de valeur par le crédit du compte de l'immobilisation concernée. S'il s'agit d'une valeur nette comptable positive, on doit comptabiliser, d'abord, la dotation exceptionnelle d'amortissements.

La sortie des immobilisations incorporelles en cours se comptabilise comme celle des immobilisations corporelles (Cf. infra).

3-2) Cession ou mise au rebut des immobilisations corporelles :

La mise au rebut des immobilisations corporelles, en prenant l'exemple des équipements fixes et installations de production, s'enregistre comme suit :

S'il s'agit d'une valeur nette comptable nulle :

284	Amortissements des équipements fixes et complexes de production	XXX	
294	Pertes de valeur des équipements fixes et complexes de production	XXX	
24	Equipements fixes et complexes de production		XXX

S'il s'agit d'une valeur nette comptable positive, l'enregistrement de l'opération de mise au rebut des immobilisations connaît deux étapes :

L'enregistrement de la dotation exceptionnelle d'amortissements de l'immobilisation mise au rebut :

65771	Dotations exceptionnelles aux amortissements des immobilisations	XXX	
284	Amortissements des équipements fixes et complexes de production		XXX

L'enregistrement de l'opération de la sortie de l'immobilisation :

284	Amortissements des équipements fixes et complexes de production	XXX	
294	Pertes de valeur des équipements fixes et complexes de production	XXX	
24	Equipements fixes et complexes de production		XXX

Concernant l'opération de la vente des immobilisations en cas de cession avec gain ou perte, elle se comptabilise comme celle des cessions des immobilisations incorporelles :

En cas de cession avec plus-value :

284	Amortissements des équipements fixes et complexes de production	XXX	
294	Pertes de valeur des équipements fixes et complexes de production	XXX	
462	Créances sur cession d'immobilisations	XXX	
24	Equipements fixes et complexes de production		XXX
752	Plus-values sur sorties d'actifs immobilisés non Financiers		XXX

En cas de cession avec moins-value :

284	Amortissements des équipements fixes et complexes de production	XXX	
294	Pertes de valeur des équipements fixes et complexes de production	XXX	
462	Créances sur cession d'immobilisations	XXX	
652	Moins-values sur sorties d'actifs immobilisés non financiers	XXX	
24	Equipements fixes et complexes de production		XXX

La sortie des immobilisations en concession acquises à titre gratuit à l'origine, exemple des installations techniques en concession, se comptabilise comme suit :

2825	Amort. des installations techniques en concession	XXX	
2925	Pertes de valeur sur installations techniques en concession	XXX	
229	Droits du concédant	XXX	
225	Installations techniques en concession		XXX

Pour ce qui est des installations techniques acquises à titre onéreux à l'origine, l'enregistrement comptable de la cession se fait comme suit :

2825	Amort. des installations techniques en concession	XXX	
2925	Pertes de valeur sur installations techniques en concession	XXX	
652	Moins-values sur sorties d'actifs immobilisés non financiers	XXX	
225	Installations techniques en concession		XXX

La sortie des immobilisations corporelles en cours peut être soit pour être immobilisées, soit l'entreprise annule l'en-cours ou pour être transférées à une autre unité. L'enregistrement comptable passe comme suit :

Cas de la mise de l'en-cours en immobilisation :

21	Immobilisations corporelles	XXX	
232	Immobilisations corporelles en cours		XXX

Notons que si l'entreprise a, déjà, enregistré des pertes de valeur, elle doit les reprendre.

Cas de l'annulation de l'en-cours : elle fait l'objet de l'enregistrement, d'abord, du montant de l'en-cours comme perte de valeur qui sert à annuler l'en-cours comme suit :

681		Dotations aux amortissements et pertes de valeur-actifs non courants	XXX	
	293	Pertes de valeur sur immobilisations en cours		XXX
		d°		
293		Pertes de valeur sur immobilisations en cours	XXX	
	232	Immobilisations corporelles en cours		XXX

Cas du transfert de l'en-cours à une autre unité :

181		Comptes de liaison entre établissements	XXX	
293		Pertes de valeur sur en-cours	XXX	
	232	Immobilisations corporelles en cours		XXX
		d°		
896523		Valeur résiduelle- en-cours cédés	XXX	
	897523	Produits cession- en-cours cédés		XXX

3-3) Remboursement et cession des immobilisations financières :

La cession des titres de filiales (compte 261), les autres titres de participation (compte 262), les titres immobilisés autre que les TIAP (compte 271), les titres représentatifs de droit de créance (compte 272) ainsi que les autres créances immobilisées (compte 276) passe en comptabilité de SONATRACH, en prenant l'exemple du compte 262 comme suit :

En cas de gain :

512	Banque	XXX	
2962	Pertes de valeur sur autres titres de participation	XXX	
262	Autres titres de participation		XXX
767	Profits nets sur cession d'actifs financiers		XXX

En cas de perte :

512	Banque	XXX	
2962	Pertes de valeur sur autres titres de participation	XXX	
667	Pertes nettes sur cession d'actifs financiers	XXX	
262	Autres titres de participation		XXX

La comptabilisation de la cession des titres de participation évalués par équivalence dépend du résultat de l'opération de vente ainsi que l'écart d'équivalence. L'enregistrement comptable fait l'objet d'une comptabilisation de quatre cas possibles :

1^{er} cas : Constatation d'un gain avec un écart d'équivalence positif :

512	Banque	XXX	
107	Ecart d'équivalence	XXX	
265	Titres de participation évalués par équivalence		XXX
767	Profits nets sur cessions d'actifs financiers		XXX

2^{ème} cas : Constatation d'un gain avec un écart d'équivalence négatif :

512	Banque	XXX	
107	Ecart d'équivalence		XXX
265	Titres de participation évalués par équivalence		XXX
767	Profits nets sur cessions d'actifs financiers		XXX

3^{ème} cas : Constatation d'une perte avec un écart d'équivalence positif :

512	Banque	XXX	
107	Ecart d'équivalence	XXX	
667	Pertes nettes sur cessions d'actifs financiers	XXX	
265	Titres de participation évalués par équivalence		XXX

4^{ème} cas : Constatation d'une perte avec un écart d'équivalence négatif :

512	Banque	XXX	
667	Pertes nettes sur cessions d'actifs financiers	XXX	
107	Ecart d'équivalence		XXX
265	Titres de participation évalués par équivalence		XXX

La cession des créances rattachées à des participations groupe (compte 266) et des créances rattachées à des participations hors groupe (compte 267) passe comme suit :

En cas de gain :

512	Banque	XXX	
2966	Pertes de valeur sur créances rattachées à des participations groupe	XXX	
266	Créances rattachées à des participations groupe		XXX
767	Profits nets sur cessions d'actifs financiers		XXX

En cas de perte :

512	Banque	XXX	
2966	Pertes de valeur créances rattachées à des participations groupe	XXX	
667	Pertes nettes sur cessions d'actifs financiers	XXX	
266	Créances rattachées à des participations groupe		XXX

Dans le cas de créances liées à des sociétés étrangères sans modalités de remboursement, et donc, un investissement net dans des filiales étrangères, leur cession passe comme suit :

En cas de gain avec un écart d'évaluation positif :

512	Banque	XXX	
104	Ecart d'évaluation	XXX	
266	Créances rattachées à des participations groupe		XXX
767	Profits nets sur cessions d'actifs financiers		XXX

En cas de gain avec un écart d'évaluation négatif :

512	Banque	XXX	
104	Ecart d'évaluation		XXX
266	Créances rattachées à des participations groupe		XXX
767	Profits nets sur cessions d'actifs financiers		XXX

En cas de perte avec un écart d'évaluation positif :

512	Banque	XXX	
104	Ecart d'évaluation	XXX	
667	Pertes nettes sur cessions d'actifs financiers		XXX
266	Créances rattachées à des participations groupe		XXX

En cas de perte avec un écart d'évaluation négatif :

512	Banque	XXX	
667	Pertes nettes sur cessions d'actifs financiers	XXX	
104	Ecart d'évaluation		XXX
266	Créances rattachées à des participations groupe		XXX

A la clôture de l'exercice, l'entreprise enregistre les intérêts courus non échus lors de la première clôture comme suit :

2668	Intérêts courus sur créances rattachées à des participations groupe	XXX	
763	Revenus de créances (intérêts courus)		XXX

Le compte 2668 « *Intérêts courus sur créances rattachées à des participations groupe* » sera soldé de la fraction constatée des intérêts courus ou dividendes au cours de l'exercice suivant comme suit :

512	Banque	XXX	
2668	Intérêts courus sur créances rattachées à des participations groupe		XXX
763	Revenus de créances		XXX

Le compte 2668 « Intérêts courus sur créances rattachées à des participations groupe » enregistre la fraction de l'exercice en question. Par contre, le compte 763 « Revenus de créances » enregistre la fraction qui reste à payer.

La cession des créances rattachées à des sociétés en participation (compte 268) s'enregistre comme celle des comptes sus-mentionnés⁵⁰ en remplaçant le compte 512 « Banque » par le compte 458 « Associés, opérations faites en commun ou en groupement » et de prendre en considération le compte de pertes de valeur et le compte de l'immobilisation concernée. Lors de l'encaissement des intérêts courus non échus, on doit débiter le compte 512 « Banque ».

La cession des TIAP (compte 273) passe comme les quatre situations des créances relatives à des sociétés étrangères sans modalités de remboursement en prenant en compte le compte 273 « Titres immobilisés de l'activité de portefeuille ».

La comptabilisation des paiements / remboursements des redevances du contrat de location- financement ou des prêts passe comme suit :

512		Banque	XXX	
	274	Prêts et Créances sur contrat de location- financement		XXX
	763	Revenus de créances		XXX

Par contre, lors de la levée d'option du contrat de location- financement, SONATRACH comptabilise cette opération comme suit :

512		Banque	XXX	
	274	Prêts et Créances sur contrat de location- financement		XXX

⁵⁰ : Créances rattachées à des participations groupe et hors groupe.

La comptabilisation des intérêts courus et produits financiers à recevoir pour les créances ou pour les autres actifs financiers est la suivante :

2788		Intérêts courus et produits financiers à recevoir	XXX	
	763 ou	Revenus de créances ou		XXX
	762	Revenus des actifs financiers		XXX

Lors de la réception des intérêts courus non encaissés, on trace l'écriture suivante :

512		Banque	XXX	
	2788	Intérêts courus et produits financiers à recevoir		XXX
	763 ou	Revenus de créances ou		XXX
	762	Revenus des actifs financiers		XXX

Notons que le compte 2788 comprend les intérêts de l'année précédente, alors que le compte 762 ou le compte 763 comprennent les intérêts de l'année suivante.

Lors du remboursement des dépôts et cautionnement, SONATRACH trace l'écriture comptable suivante :

512		Banque	XXX	
657		Charges exceptionnelles de gestion courante	XXX	
	275	Dépôts et cautionnements versés		XXX

Le compte 657 « *Charges exceptionnelles de gestion courante* » enregistre la partie non remboursée des dépôts et cautionnements. Si ceux-ci sont intégralement remboursés, donc, ce compte ne doit pas apparaître.

Si l'entreprise a déjà enregistré des pertes de valeur, elle doit les reprendre par le débit du compte 2975 « *Pertes de valeur sur dépôts et cautionnements versés* ».

Le nouveau référentiel comptable a apporté beaucoup de changements à la comptabilité de SONATRACH. Ainsi, la comptabilisation des variations de la valeur des immobilisations représente un des aspects les plus importants introduit par le nouveau système comptable. L'information publiée, est donc, proche de la réalité économique.

Conclusion :

La mise en place des nouvelles règles comptables au sein de la SONATRACH est désormais nécessaire pour mettre à jour son système comptable. Moderniser les règles de comptabilité d'évaluation et de comptabilisation implique certes des efforts importants fournis par l'entreprise. L'objectif est de s'insérer dans le mouvement international d'harmonisation des comptabilités dont les normes IAS/IFRS représentent la référence. En matière d'information publiée, l'entreprise bénéficie l'avantage de la fiabilité et de la pertinence, surtout, au niveau international. Ainsi, les immobilisations représentent l'élément le plus important dans le patrimoine de SONATRACH, et qui sont influencées par ces nouvelles règles. Ces immobilisations sont évaluées, lors de leur entrée, soit au coût d'acquisition, à la valeur d'apport, au coût de production ou, encore, à la juste valeur. Ainsi, les transactions réalisées en devises sont converties au cours de change en vigueur à la date des transactions.

Les immobilisations évaluées à la juste valeur font l'objet de réévaluations continues par la suite. L'écart de réévaluation doit être enregistré dans les fonds propres de SONATRACH.

Les autres immobilisations doivent être amorties sur leur durée de vie économique et/ou dépréciées à chaque constatation d'un indice indiquant une perte de valeur.

Avec le temps, SONATRACH peut faire sortir quelques immobilisations de son bilan, soit parce qu'elles ne rapportent plus d'avantages économiques, soit pour les remplacer par d'autres actifs immobilisés plus performants.

CONCLUSION

GENERALE

Les actifs immobilisés jouent un rôle prépondérant dans l'entreprise en particulier et dans le pays en général. Ces actifs peuvent être corporels, incorporels ou financiers. Cette dernière catégorie d'actifs justifie son importance, ces dernières années, par le phénomène de la titrisation d'un côté et de la spéculation de l'autre. D'ailleurs, la crise financière actuelle, déclenchée en deuxième semestre de l'année 2006, revient au krach des prêts immobiliers ainsi qu'au phénomène de la titrisation (actifs financiers). Ainsi, le phénomène de la mondialisation a permis la propagation de cette crise pour toucher presque l'ensemble des pays.

La mondialisation des économies et la nécessité de comprendre l'information publiée par les différentes entreprises, quelque soit leur zone géographique, ont obligé la plupart des pays de s'adapter aux évolutions internationales, surtout, en matière d'harmonisation comptable et financière. En Algérie, cette adaptation se matérialise par l'élaboration d'un nouveau référentiel comptable d'entreprise, en l'occurrence, le Système Comptable Financier (SCF) algérien. Ce référentiel, adopté en 2007 avec la publication de la loi n° 07-11 de 25 novembre 2007 et qui est entré en vigueur à partir du premier janvier 2010, reprend en grande partie les mêmes principes préconisés par les normes comptables internationales IAS / IFRS.

Le passage de l'ancien au nouveau référentiel est une révolution pour la comptabilité algérienne. Ainsi, beaucoup de changements s'imposent. La formation des comptables et financiers afin de maîtriser les nouveaux concepts comptables et l'utilisation des nouveaux logiciels est nécessaire. Pour le faire, l'entreprise doit dépenser des sommes colossales d'argent d'un côté et de consacrer une longue durée de l'autre.

L'adoption du nouveau référentiel implique la préparation des états financiers sur la base des principes qui rendent l'information publiée plus pertinente qu'auparavant. Ainsi, le principe de la juste valeur, la dépréciation et la réévaluation des actifs et passifs de l'entreprise, l'approche par composants, la primauté de l'économique sur le juridique, etc. représentent des principes d'évaluation et de comptabilisation nouveaux dans le traitement comptable des immobilisations.

Le principe de la juste valeur permet l'enregistrement comptable des différentes immobilisations à leur valeur économique, c'est-à-dire, réelle et non pas sur un coût historique. Autrement dit, ce principe oblige les entreprises à comptabiliser leurs immobilisations à leur valeur de marché.

La juste valeur des immobilisations peut être fixée par différentes manières : sur la base des prix observables sur un marché actif pour l'actif en question, de ses coûts de remplacement ou dans des transactions récentes sur le marché, par la juste valeur des actifs similaires ou toute autre technique d'évaluation fiable.

L'utilisation du principe de la juste valeur comme référence pour l'évaluation des immobilisations de l'entreprise donne lieu à l'enregistrement d'un écart d'évaluation pour lesdites immobilisations. Cet écart peut être positif ou négatif. Si l'entreprise enregistre un écart d'évaluation positif, par la suite l'immobilisation subit une dépréciation, celle-ci doit être enregistrée comme une réévaluation négative, c'est-à-dire, doit être déduite du premier. Si le montant de la perte de valeur excède celui de l'écart de réévaluation positif, on doit enregistrer le montant correspondant à celui de l'écart de réévaluation comme réévaluation négative, le reste doit être enregistré dans le compte de résultat comme charge et qui représente une dépréciation (perte de valeur). Ainsi, le principe de l'évaluation des actifs à leur juste valeur représente un impact majeur pour les entreprises qui ont, surtout, des participations financières importantes.

La réévaluation des immobilisations doit être suivie par l'entreprise de manière régulière et permanente afin d'éviter un grand écart entre la valeur comptable de l'immobilisation et sa juste valeur à la clôture de l'exercice.

En appliquant la méthode de réévaluation, si par la suite, la juste valeur de l'immobilisation réévaluée ne peut plus être déterminée avec fiabilité, ladite immobilisation doit être évaluée sur la base de la méthode de coût amorti, c'est-à-dire, son dernier montant réévalué diminué du cumul des amortissements et du cumul des pertes de valeur ultérieurs.

L'évaluation des immobilisations de l'entreprise selon le principe de la juste valeur permet de donner la valeur réelle des immobilisations au moment de l'évaluation, ce qui donne une évaluation récente et pertinente du patrimoine de l'entreprise. Ainsi, la juste valeur permet d'émettre une information financière visant à améliorer la fiabilité des prévisions des investisseurs et la prise des décisions pertinentes dans les meilleurs délais.

La comptabilisation des immobilisations selon le principe de la prééminence de la substance sur la forme ou la primauté de l'aspect économique sur l'aspect juridique est un autre principe introduit par le nouveau référentiel comptable algérien. Il oblige l'entreprise de comptabiliser les biens selon leur forme économique, par exemple, ce qui est important pour l'acquisition d'une immobilisation c'est l'entrée de celle-ci dans le patrimoine de l'entreprise (aspect économique) et non pas la réception de la facture (aspect juridique). Aussi, la comptabilisation d'une immobilisation reçue par un contrat de crédit-bail parmi les immobilisations de l'entreprise même si elle n'est pas propriétaire, mais elle l'utilise sur une longue durée et que ses avantages économiques reviennent à elle (l'immobilisation remplit les conditions de comptabilisation en tant qu'immobilisation). Ce principe permet, donc, de publier une information plus économique servant à l'investisseur national et étranger. Cette information est loin de tout autre objectif fiscal servant à récolter des recettes pour l'Etat.

Selon le SCF algérien, les immobilisations composées de plusieurs éléments dont la durée d'utilisation diffère d'un composant à l'autre, font l'objet d'un enregistrement comptable distinct lors de leur acquisition et d'un amortissement individuel. Autrement dit, l'entreprise doit présenter pour chaque composant son propre plan d'amortissement dont la durée de celui-ci commence de sa mise en œuvre jusqu'à son remplacement.

Enfin, l'importance de ces actifs fait la nécessité de suivre l'évolution de leur valeur, de leur entrée dans l'entreprise par les différentes modalités : acquisition, production, échange, location ou apport en nature, jusqu'à leur sortie du bilan pour la vente ou la mise en réforme.

BIBLIOGRAPHIE

BIBLIOGRAPHIE :

Ouvrages :

- AVENEL J.D., *Comptabilité nationale et normalisation internationale*, Ed ellipses, 2010, 208 p.
- BEAUD M., *L'art de la thèse*, Editions la Découverte, Paris, 1998, 175 p.
- BENREJDAL M., *du plan comptable national au système comptable financier, LA TRANSITION*, Ed. Dar el-hana, Alger, 2009, 2^{ème} édition, 104 p.
- BRUN S., *IAS/IFRS : Les normes internationales d'information financière*, Gualino éditeur, Paris, 2006, 190 p.
- BRUN S., *L'essentiel des normes comptables internationales IAS/ IFRS*, Gualino éditeur, Paris, 2006, 3^{ème} édition, 170 p.
- BRUN S., *Les normes comptables internationales IAS/ IFRS*, Gualino éditeur, Paris, 2006, 434 p.
- CERRADA K., DE RONGE Y., DE WOLF M., GATZ M., *Comptabilité et analyse des états financiers*, Ed. DE BOECK, 2009, 2^{ème} édition, 309 p.
- COLINET F. et PAOLI S., *Pratique des comptes consolidés*, DUNOD, Paris, 2008, 5^{ème} édition, 608 p.
- DEVASSE H., PARRUITE M. et SADOU A., *Manuel de comptabilité*, BERTI Editions, Alger, 2010, 378 p.
- DICK W., MISSONIER-PIERA F., *Comptabilité financière en IFRS*, Ed. PEARSON Education, 2009, 2^{ème} édition, 357 p.
- DUMALANEDE E. et BOUBKEUR A., *Comptabilité générale, conforme au SCF et aux normes comptables internationales IAS/IFRS*, BERTI Editions, Alger, 2009, 240 p.
- FRIEDERICH M. & LANGLOIS G., *Travaux de fin d'exercice et gestion des immobilisations*, éd. FOUCHER, Vanves, Juin 2006, 287 p.

- HARANGER-GAUTHIER M., HELOU M., *IAS/IFRS*, Hachette, Ed. DEDALO OFF SET, 2010, 64 p.
- MAESO R., PHILIPPS A., RAULET C., *Comptabilité financière, Corrigés*, Ed. DUNOD, 2010, 12^{ème} édition, 217 p.
- MAESO R., PHILIPPS A., RAULET C., *Comptabilité financière*, Ed. DUNOD, 2010, 12^{ème} édition, 217 p.
- MAILLET C. et LE MANH-BENA A., *Le meilleur des normes comptables internationales IAS/IFRS*, Ed. FOUCHER, 2010, 4^{ème} édition, 191 p.
- MAILLET C. et LE MANH-BENA A., *Les normes comptables internationales IAS/IFRS*, FOUCHER, Paris, 2005, 3^{ème} édition, 192 p.
- OBERT R., *Pratiques des normes IFRS, comparaison avec les règles françaises et les US GAAP*, Ed. DUNOD, Paris, 2008, 4^{ème} édition, 612 p.
- RAFFOURNIER B., *Les normes comptables (IFRS)*, Ed. ECONOMICA, 2010, 4^{ème} édition, 557 p.
- TAZDAIT Ali, *Maîtrise du système comptable financier*, Edition ACG, 1^{ère} édition, 2009, Alger, 670 p.

Articles et revues :

- CAPPELAERE Jean-Jacques, FISCALITE, l'adaptation fiscale aux normes IFRS d'évaluation et de dépréciation des immobilisations, *Revue banque*, n°683, septembre 2006, pp. 105-108 ;
- CAPRON Michel, Les enjeux de la mondialisation des normes comptables, *CAIRN*, n°36, 2007/4, pp. 81-91 ;
- CARTAPANIS André et GILLES Philippe, Prévention et gestion des crises financières internationales : une analyse rétrospective de H. Thornton, *CAIRN*, n° 45, 2003/2, pp. 175-210 ;
- Guide Investir en Algérie, *KPMG*, 2010.
- JEAUDEAU B., L'approche par composants dans les normes de l'IASB, *Revue Fiduciaire Comptable*, n° 300, novembre 2003, pp. 25-30.
- KAIL Michel et SOBEL Richard, Crise financière internationale : l'économie existe-t-elle ?, *CAIRN*, 2008/4, n° 170-171, pp. 5-8 ;
- MARCHAL S., SAUVÉ A., Goodwill, structures de bilan et normes comptables, *Revue de la stabilité financière*, n°4, Juin 2004, pp. 134-146.
- PEREZ Roland, Analyse de la crise financière ou crise de l'analyse financière ?, *Revue Management & Avenir*, n° 35, pp. 168-192 ;
- PLIHON Dominique, Les nouvelles normes comptables internationales : une réforme aux implications considérables, *CAIRN*, 2007/4 - n°36, P.74-80 ;
- ROCHET J.C., Procyclicité des systèmes financiers : est-t-il nécessaire de modifier les règles comptables et la réglementation actuelle ?, *Revue de la stabilité financière*, n° 12, Octobre 2008, pp. 105-110.
- SCHEVIN P., L'amortissement par composants, *Revue Française de Comptabilité*, n° 375, mars 2005, pp. 34-40.
- VERON N., La faute aux normes comptables ?, *Alternatives Economiques*, n° 272, septembre 2008.
- Walton P., La normalisation comptable internationale. Origine, pratiques et enjeux, *Revue française de gestion*, n° 147, 2003, pp. 21-32.

Thèses et mémoires :

- BENABDELLAH Samira, « Les choix d'options comptables lors de la première application des normes IAS/IFRS : Observation et compréhension des choix effectués par les groupes français », thèse de doctorat, Ecole doctorale MODEG, Nice, 2008 ;
- BOURAOUI Nassiba, « D'une comptabilité d'économie planifiée à une comptabilité d'économie de marché : Stratégie de réforme comptable en Algérie », thèse de doctorat, Université Paris-dauphine, Paris, 2007 ;
- HAKIMI S., « le passage du P.C.N. 1975 aux nouvelles normes comptables internationales IAS/IFRS en Algérie : le Système Comptable Financier », Mémoire de Magister, UMMTO, Tizi-Ouzou, 2010 ;
- LE MANH-BENA Anne, « Le processus de normalisation comptable par l'IASB : le cas du résultat », Conservatoire National des Arts et Métiers, 10 Décembre 2009 ;
- MEROUANI Samir, « L'application des normes IFRS en Algérie, enjeux et perspectives », Mémoire de fin d'étude, IEDF, Koléa, 2006.
- MEROUANI Samir, « Le projet de nouveau SCF : anticiper et préparer le passage du PCN 1975 aux normes IFRS », Mémoire de Magister, ESC, Alger, 2007.
- MIMECHE Ahmed, « Système d'information comptable et système de gestion de l'entreprise industrielle : le contexte algérien », thèse de doctorat d'Etat, ESC, Alger, 2005 ;
- PLATET-PIERROT Françoise, « L'information financière à la lumière d'un changement de cadre conceptuel comptable : Étude du message du Président des sociétés cotées françaises », 2009.

Séminaires et rapports :

- ABROUS S., *Le Plan Comptable Nationale Projet2006*, séminaire présenté à l'Ecole Supérieure de Commerce d'Alger, le 18-19 mai 2005.
- ACHIR Mohamed et KHERBACHI Hamid, « IAS/IFRS sont-elles au service de la sphère réelle ? », Séminaire international, Tizi-Ouzou, 20 et 21 Mai 2008.
- BENBELKACEM S., « Les Contrats de Location-Financement : Une évolution majeure instituée par les normes IAS/IFRS », Séminaire international, Tizi-Ouzou, 20 et 21 Mai 2008.
- BIA C., « Le système comptable et financier Algérien (SCF) et la mesure de la performance dans l'entreprise », Séminaire international, Tizi-Ouzou, 20 et 21 Mai 2008.
- DJILLALI Abdelhamid, Réflexion sur le projet du nouveau référentiel comptable algérien en rapport avec les normes IAS/IFRS. Séminaire présenté en à l'IEDF, Kolea, 2005.
- MARTEAU D. et MORAND P., *Normes comptables et crise financière, Proposition pour une réforme du système de régulation comptable*, Rapport officiel, Ed. La documentation française, Février 2010, 126 p.
- Rapport annuel 2008 de SONATRACH.
- Rapport annuel 2009 de SONATRACH.
- Rapport annuel 2010 de SONATRACH.
- TOUBACHE Ali & TOUBACHE Chakib, « La réforme du système comptable et financier en Algérie ; Implications, conditions de mise en œuvre et pertinence », Séminaire international, Tizi-Ouzou, 20 et 21 Mai 2008.

Textes réglementaires :

- Instruction n° 02 du 29 Octobre 2009 portant première application du Système Comptable Financier 2010.
- JO n° 21 de 07.04.2009 portant le décret n° 09-110 fixant les conditions et modalités de tenue de la comptabilité au moyen de systèmes informatiques ;
- JO n° 27 de 28.05.2008 portant décret exécutif n° 08-156 de 26 mai 2008 prévoyant application des dispositions de la loi n° 07-11 ;
- JO n° 42 de 27 Juillet 2008 comprenant l'ordonnance n° 08-02 de 24 juillet 2008 portant loi de finances complémentaire pour 2008 ;
- JO n° 44 de 26 juillet 2009 portant ordonnance n° 09-01 de 22 juillet 2009 relative à la loi de finance complémentaire pour 2009 ;
- JO n° 74 de 25.11.2007 portant la loi n° 07-11 relative au système comptable financier algérien ;
- JO n° 78 de 31.12.2009 portant la loi n° 09-09 de 30.12.2009 portant loi de finances pour 2010.
- Note méthodologique de première application les immobilisations corporelles, Conseil National de la Comptabilité, Ministère des Finances, 2010 ;
- Note méthodologique de première application : les immobilisations incorporelles, Conseil National de la Comptabilité, Ministère des Finances, 2010.
- Note méthodologique de première application : les actifs et passifs financiers, Conseil National de la Comptabilité, Ministère des Finances, 2010.
- Projet du SCF algérien de 26 juillet 2006, Conseil National de la Comptabilité, Ministère des Finances ;

WEBOGRAPHIE:

www.actuariacnam.net, visité le 12/09/2010.

www.algeria.kpmg.com, visité plusieurs fois en 2009, 2010 et en 2011.

www.algerie360.com, visité le 26/06/2011.

www.algerie-dz.com, visité le 15/06/2011.

www.becouze.f, visité le 22/11/2011.

www.cnc-dz.com, visité le 15/06/2011.

www.constructif.fr, visité le 18/12/2010.

www.crefige.dauphine.fr, visité plusieurs fois en 2010 et en 2011.

www.decformations.com, visité en Décembre 2010.

www.DeloitteIFRS.ca/fr, visité en 2009.

www.dlg-net.com, visité le 17/01/2011.

www.dzcompta.com, visité le 23/06/2011.

www.entp-dz.com, visité le 15/06/2011.

www.ey.com, visité le 23/03/2010.

www.finances.gouv.fr/CNCompta/, visité le 23/03/2010.

www.focusifrs.com, visité plusieurs fois en 2009, 2010 et en 2011.

www.iahef.com, visité le 26/06/2011.

www.iasb.org, visité plusieurs fois en 2009.

www.iasplus.com, visité plusieurs fois en 2009.

www.kpmg.dz, visité plusieurs fois en 2009, 2010 et en 2011.

www.lemaghrebdz.com, visité le 20/06/2011.

www.lesechos.fr, visité le 04/05/2011.

www.l-expert-comptable.com, visité plusieurs fois en 2011.

www.mazars.com, visité plusieurs fois en 2010 et 2011.

www.mem-algeria.org, visité le 26/06/2011.

www.normesias-ifs.info, visité le 19/10/2010.

www.persee.fr, visité plusieurs fois en 2010 et 2011.

www.plancomptable.com, visité plusieurs fois en 2010 et 2011.

www.procomptable.com, visité plusieurs fois en 2010 et 2011.

www.rachatducredit.com, visité le 03/06/2011.

www.scribd.com, visité le 15/06/2011.

www.sonatrach-dz.com, visité plusieurs fois en 2011.

www.vernimmen.net, visité le 16/02/2011 et le 17/11/2011.

www.vitamedz.com, visité le 26/06/2011.

Autres :

- Guide de référence sur les IFRS, Deloitte, 2010, 110 p.
- *Le système comptable financier (S.C.F)*, Les pages bleues internationales, Alger, 2008, 192 p.
- Manuel de la comptabilité générale de la classe 2- SONATRACH- 16 Mars 2010, 297 p.
- *Système comptable financier SCF*, BERTI Editions, Alger, 2009, 190 p.

GLOSSAIRE

Glossaire

Actif : Un actif est un élément du patrimoine ayant une valeur économique positive pour l'entité, c'est-à-dire une ressource qu'elle contrôle du fait d'événements passés et dont elle attend des avantages économiques futurs.

Actif amortissable : Un actif amortissable est un actif dont l'utilisation par l'entité est déterminable, c'est-à-dire finie et mesurable.

Actifs financiers : Les actifs financiers sont définis en quatre catégories, chaque catégorie faisant l'objet de méthode d'évaluation et / ou de méthode de comptabilisation différentes (évaluation à la juste valeur ou au coût amorti, imputation des écarts d'évaluation en capitaux propres ou en résultat):

- actifs financiers détenus à des fins de transaction ;
- actifs financiers disponibles à la vente ;
- placements détenus jusqu'à leur échéance ;
- prêts et créances émis par l'entreprise.

Actifs monétaires : Ils désignent l'argent détenu et les actifs à recevoir en argent pour des montants fixes ou déterminables.

Amortissement : l'amortissement d'un actif est la répartition systématique de son montant amortissable en fonction de son utilisation.

Composants : Une immobilisation doit être considérée comme une somme de composants dont chacun doit être enregistré pour sa valeur et amorti sur sa durée d'utilité.

Consolidation : Méthode comptable qui intègre, à due proportion, les comptes des filiales (comptes sociaux) dans ceux de la société mère.

Contrat de location-financement : il s'agit d'un contrat de location ayant pour effet de transférer au preneur la quasi-totalité des risques et des avantages inhérents à la propriété d'un actif. Le transfert de propriété peut intervenir ou non, in fine.

Contrôle d'un actif : pouvoir d'obtenir les avantages économiques futurs procurés par cet actif par l'entité.

Coût : c'est le montant de flux monétaire ou d'équivalents de flux monétaire payés ou la juste valeur de toute autre contrepartie donnée pour acquérir un actif au moment de son acquisition ou de sa construction ou, s'il y a lieu, le montant attribué à cet actif lors de sa comptabilisation initiale.

Coût amorti : c'est le montant auquel est évalué l'actif financier ou le passif financier lors de sa comptabilisation initiale diminué des remboursements en principal, majoré ou diminué de l'amortissement cumulé de toute différence entre ce montant initial et le montant à l'échéance et diminué de toute réduction pour perte de valeur ou non recouvrabilité.

Coût de transaction : Coût marginal directement imputable à l'acquisition ou à la sortie d'un actif financier ou d'un passif financier. Un coût marginal est un coût qui n'aurait pas été encouru si l'entité n'avait pas acquis, émis ou cédé l'instrument financier. Les coûts de transaction englobent les honoraires et commissions versés aux agents (y compris leurs employés agissant comme des agents de vente), conseillers, courtiers et arbitragistes, les montants prélevés par les agences réglementaires et les bourses de valeur ainsi que les droits et taxes de transfert. Ils n'incluent ni la prime de remboursement ou d'émission de la dette, ni les coûts de financement ni des coûts internes d'administration ou des frais de possession.

Cycle d'exploitation : c'est la période s'écoulant entre l'acquisition des matières premières ou des marchandises entrant dans le processus d'exploitation et leur réalisation sous forme de trésorerie.

Dépréciation : la dépréciation d'un actif est la constatation que sa valeur actuelle est devenue inférieure à sa valeur nette comptable.

Durée d'utilité : Il s'agit de la période durant laquelle une entreprise s'attend à utiliser un actif.

Evaluation : processus consistant à déterminer les montants monétaires auxquels les éléments des états financiers sont comptabilisés au bilan ou au compte de résultat.

Immobilisation incorporelle : une immobilisation incorporelle est un actif non monétaire identifiable, sans substance physique, contrôlé par l'entité du fait d'éléments passés et dont on s'attend à ce qu'il soit utilisé sur plus d'un exercice.

Immobilisations : Eléments destinés à servir de façon durable à l'activité de l'entreprise. Ils ne se consomment pas par le premier usage.

Information financière : Préparation et présentation de la situation financière, de la performance financière et des flux monétaire d'une entité déclarante, comprenant sans s'y limiter, l'établissement d'états financiers en vertu des IFRS.

Instrument financier : Tout contrat qui donne lieu à la fois à un actif financier d'une entité et à un passif financier ou à un instrument de capitaux propres d'une autre.

Juste valeur : Montant pour lequel un actif pourrait être échangé ou un passif éteint entre des parties bien informées, consentantes et agissant dans des conditions de concurrence normale.

Marché actif : est un marché pour lequel les éléments négociés sur celui-ci sont homogènes et où on peut trouver à tout moment des acheteurs et des vendeurs consentants à des prix mis à la disposition du public.

Méthodes comptables : Principes, bases, conventions, règles et pratiques spécifiques appliqués par une entité déclarante lors de la préparation et de la présentation de ses états financiers.

Perte de valeur : c'est le montant de l'excédent de la valeur comptable d'un actif sur sa valeur recouvrable.

Utilisation : l'utilisation pour une entité se mesure par la consommation des avantages économiques ou du potentiel de services attendus de l'actif.

Valeur actuelle : c'est la valeur la plus élevée entre la valeur vénale et de la valeur d'usage.

Valeur brute comptable : C'est la valeur de comptabilisation de l'immobilisation au moment de son entrée au bilan de l'entreprise.

Valeur brute : La valeur brute d'un actif est sa valeur d'entrée dans le patrimoine ou sa valeur de réévaluation.

Valeur d'apport : c'est la valeur qui sert de base au calcul de la rémunération des apporteurs.

Valeur d'inventaire : la valeur d'inventaire est égale à la valeur actuelle. Toutefois, lorsque la valeur d'inventaire d'une immobilisation non financière n'est pas jugée notablement inférieure à sa valeur comptable nette, celle-ci est retenue comme valeur d'inventaire.

Valeur d'usage : la valeur d'usage d'un actif est la valeur des avantages économiques futurs attendus de son utilisation et de sa sortie. Dans la plupart des cas, elle est déterminée en fonction des flux nets de trésorerie attendus. Si ces derniers ne sont pas pertinents pour l'entité, d'autres critères devront être retenus pour évaluer les avantages futurs attendus.

Valeur d'utilité : Valeur actualisée des flux monétaires futurs susceptibles de découler de l'utilisation continue d'un actif et de sa sortie à la fin de sa vie utile.

Valeur de marché : Montant qui serait dû pour l'acquisition (ou être obtenu de la vente) d'un bien sur un marché actif.

Valeur de réalisation : Montant de trésorerie qui pourrait être obtenu actuellement en vendant l'actif lors d'une sortie volontaire.

Valeur nette comptable d'un actif : elle correspond à sa valeur brute diminuée des amortissements cumulés et des éventuelles dépréciations.

Valeur recouvrable : c'est la valeur la plus élevée entre le prix de vente net d'un actif et sa valeur d'utilité.

Valeur résiduelle : C'est le montant net que l'entité s'attend à obtenir pour un actif à la fin de sa durée d'utilisation après déduction des coûts de sortie attendus.

Valeur vénale : c'est le montant qui pourrait être obtenu, à la date de clôture, de la vente d'un actif lors d'une transaction conclue à des conditions normales de marché net des coûts de sortie.

Liste des figures

Figure n° 1 : Le tableau de translation des immobilisations corporelles (PCN/SCF).....	96
Figure n° 2 : Le tableau de concordance entre les deux référentiels PCN/SCF pour les immobilisations incorporelles.....	111
Figure n° 3 : Le tableau de concordance entre les deux référentiels PCN/SCF pour les frais préliminaires ne correspondant pas à des charges.....	112
Figure n° 4 : Tableau montrant le classement et les modes l'évaluation initiale et à la clôture des actifs financiers.....	120
Figure n° 5 : La procédure d'un test de dépréciation.....	152
Figure n° 6 : Schéma d'organisation de la macrostructure de SONATRACH.....	190
Figure n° 7 : Le tableau des taux par composants ainsi que leur durée d'amortissement appliqués par SONATRACH.....	212
Figure n° 8 : Le tableau récapitulatif des taux et méthodes d'amortissement appliqués par SONATRACH.....	223

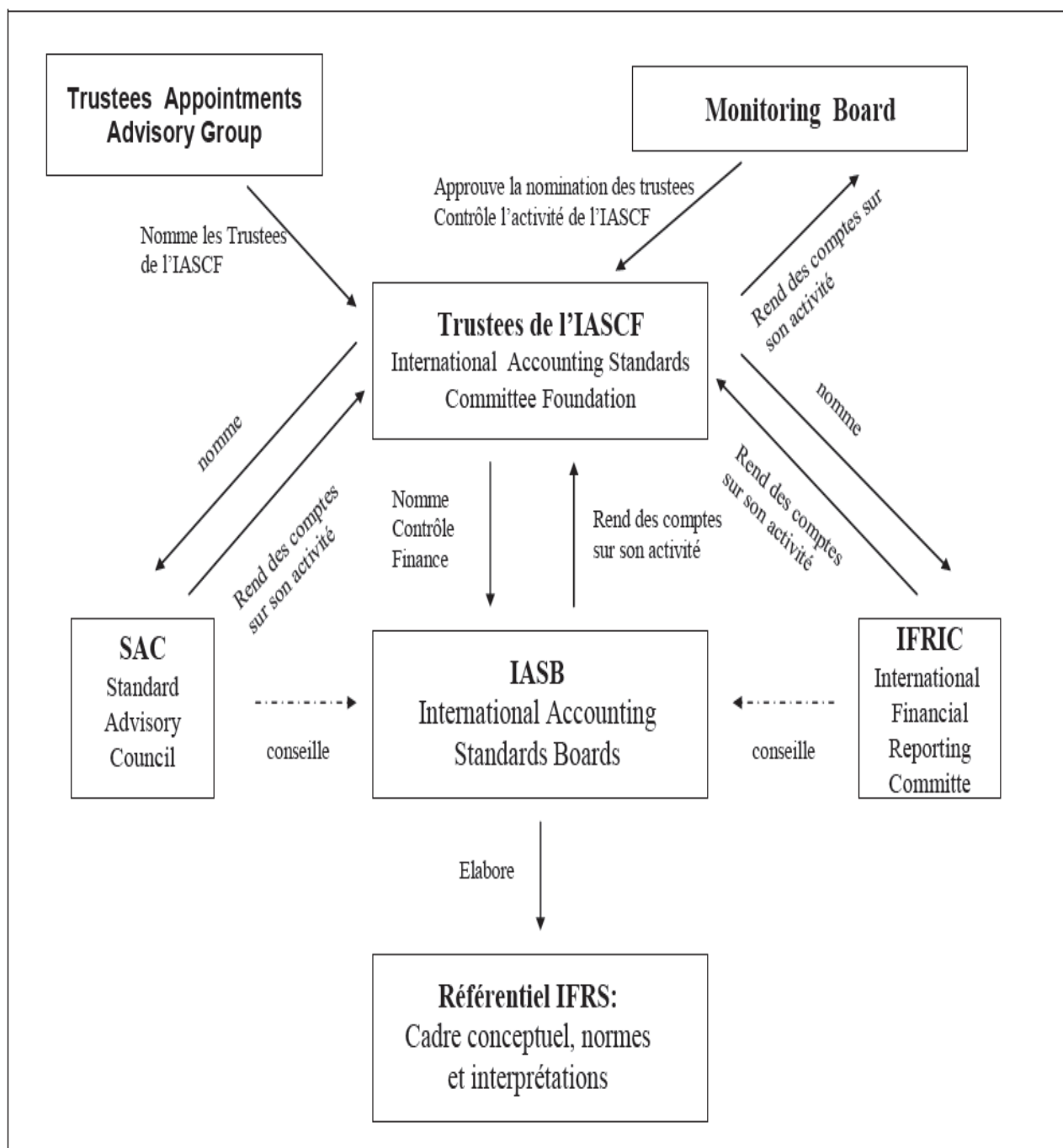
ANNEXES

Table des annexes

Annexe n° 1 : La structure de l'IASB en 2009.....	274
Annexe n° 2 et 2 Bis : Le bilan : actif et passif.....	275
Annexe n° 3 et 3 Bis : Le compte de résultat : par nature et par fonction.....	277
Annexe n° 4 et 4 Bis : Le tableau de variations de la trésorerie : méthode directe et indirecte.....	279
Annexe n° 5 : L'état de variation des capitaux propres.....	281
Annexe n° 6 : Le contenu de l'annexe aux états financiers.....	282
Annexe n° 7 : Le tableau des évolutions des immobilisations et des actifs financiers non courants.....	288
Annexe n° 8 : Le tableau des amortissements et tableau des provisions.....	289
Annexe n° 9 : Tableau des pertes de valeur sur immobilisations et autres actifs non courants et tableau des participations (filiales et entités associées).....	290
Annexe n° 10 : Décret 08-156 de 26 Mai 2008.....	291
Annexe n° 11 : Ordonnance n° 08-02 de 24 Juillet 2008.....	295
Annexe n° 12 : Arrêté de 26 Juillet 2008.....	296
Annexe n° 13 : Ordonnance n° 09-01 de 22 Juillet 2009.....	309
Annexe n° 14 : Loi n° 09-09 de 30 Décembre 2009.....	311
Annexe n° 15 : La situation des titres de participation détenus par SONATRACH SPA au 31/12/2010.....	312
Annexe n° 16 et 16 Bis : Bilan de SONATRACH SPA au 31/12/2010 : Actif et Passif.....	313

Annexe n° 1

La structure de l'IASB en 2009.



Source : www.iasb.org visité le 02/12/2009.

Annexe n° 2

BILAN

Exercice clos le

ACTIF	Note	N	N	N	N - 1
		Brut	Amort-Prov.	Net	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 : Projet du SCF algérien de Juillet 2006, Conseil National de la Comptabilité,
Ministère des finances.

Annexe n° 2 Bis

BILAN Exercice clos le

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

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

Source : Projet du SCF algérien de Juillet 2006, Conseil National de la Comptabilité,
Ministère des finances.

Annexe n° 3

COMPTE DE RESULTAT (Par nature)

Période du au

	Note	N	N - 1
Chiffre d'affaires			
Variation stocks produits finis et en cours			
Production immobilisée			
Subventions d'exploitation			
I - Production de l'exercice			
Achats consommés			
Services extérieurs et autres consommations			
II - Consommation de l'exercice			
III-VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION (I - II)			
Charges de personnel			
Impôts, taxes et versements assimilés			
IV- EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION			
Autres produits opérationnels			
Autres charges opérationnelles			
Dotations aux amortissements et aux provisions			
Reprise sur pertes de valeur et provisions			
V- RESULTAT OPERATIONNEL			
Produits financiers			
Charges financières			
VI- RESULTAT FINANCIER			
VII- RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOTS (V + VI)			
Impôts exigibles sur résultats ordinaires			
Impôts différés (Variations) sur résultats ordinaires			
TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES ORDINAIRES			
TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRES			
VIII- RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRES			
Eléments extraordinaires (produits) (à préciser)			
Eléments extraordinaires (charges)) (à préciser)			
IX- RESULTAT EXTRAORDINAIRE			
X- RESULTAT NET DE L'EXERCICE			
Part dans les résultats nets des sociétés mises en équivalence(1)			
XI- RESULTAT NET DE L'ENSEMBLE CONSOLIDE (1)			
Dont part des minoritaires (1)			
Part du groupe (1)			

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

Source : Projet du SCF algérien de Juillet 2006, Conseil National de la Comptabilité,
Ministère des finances.

Annexe n° 3 Bis

COMPTE DE RESULTAT (Par fonction)

(Exemple)

Période du au

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

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

Source : Projet du SCF algérien de Juillet 2006, Conseil National de la Comptabilité,
Ministère des finances.

Annexe n° 4

TABLEAU DES FLUX DE TRESORERIE (Méthode directe)

Période du au

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

Source : Projet du SCF algérien de Juillet 2006, Conseil National de la Comptabilité,
Ministère des finances.

Annexe n° 4 Bis

TABLEAU DES FLUX DE TRESORERIE (Méthode indirecte)

Période du au

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

Source : Projet du SCF algérien de Juillet 2006, Conseil National de la Comptabilité,
Ministère des finances.

Annexe n° 5

ETAT DE VARIATION DES CAPITAUX PROPRES

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

Source : Projet du SCF algérien de Juillet 2006, Conseil National de la Comptabilité,
Ministère des finances.

Annexe n° 6

CONTENU DE L'ANNEXE AUX ETATS FINANCIERS

L'annexe est un document de synthèse, faisant partie des états financiers. Elle fournit les explications nécessaires pour une meilleure compréhension du bilan et du compte de résultat et complète autant que de besoin les informations utiles aux lecteurs des comptes.

Les éléments d'information chiffrés de l'annexe sont établis selon les mêmes principes et dans les mêmes conditions que ceux figurant sur les autres documents constituant les états financiers.

Une inscription dans l'annexe ne peut cependant en aucun cas se substituer à une inscription dans un des autres documents des Etats Financiers.

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

1. Règles et méthodes comptables adoptées pour la tenue de la comptabilité et l'établissement des états financiers
2. Compléments d'information nécessaires à une bonne compréhension du bilan, du compte de résultat, du tableau des flux de trésorerie et de l'état de variation des capitaux propres,
3. Informations concernant les entités associées, filiales ou société mère ainsi que les transactions ayant éventuellement eu lieu avec ces entités ou leurs dirigeants :
4. Informations à caractère général ou concernant certaines opérations particulières nécessaires à l'obtention d'une image fidèle.

Deux critères essentiels permettent de déterminer les informations à faire figurer dans l'annexe :

- le caractère pertinent de l'information,
- son importance relative.

En effet l'annexe ne doit comprendre que les informations significatives, susceptibles d'influencer le jugement que les destinataires des documents peuvent porter sur le patrimoine, la situation financière et le résultat de l'entreprise.

1. Règles et méthodes comptables adoptées pour la tenue de la comptabilité et l'établissement des états financiers

L'annexe comporte les informations suivantes sur les règles et méthodes comptables dès lors qu'elles sont significatives :

- a) La conformité ou la non-conformité aux normes, toute dérogation par rapport à ces normes devant être expliquée et justifiée.
- b) L'indication des modes d'évaluation appliqués aux divers postes des Etats Financiers, en particulier :

- En matière d'évaluation des amortissements des éléments corporels et des éléments incorporels figurant au bilan,
 - En matière d'évaluation des titres de participation correspondant à des détentions d'au moins 20% du capital
 - En matière d'évaluation des provisions,
 - En matière d'évaluation et de suivi des stocks
- En matière d'évaluation des actifs et des passifs, dans le cas de dérogation à la méthode d'évaluation au coût historique.
- c) La mention des méthodes d'évaluation retenues ou des choix effectués lorsque pour une opération plusieurs méthodes sont admises.
 - d) Les explications sur l'absence de comparabilité des comptes ou sur les reclassements ou modifications apportées aux informations chiffrées de l'exercice précédent pour les rendre comparables.
 - e) L'incidence sur le résultat des mesures dérogatoires pratiquées en vue d'obtenir des allègements fiscaux.
 - f) Les explications sur la mise en œuvre de changement de méthode ou de réglementation : justification de ces changements, impact sur les résultats et capitaux propres de l'exercice et des exercices précédents, méthode de comptabilisation.
 - g) L'indication d'éventuelles erreurs significatives corrigées au cours de l'exercice : nature, impact sur les comptes de l'exercice, méthode de comptabilisation, retraitement des informations comparatives de l'exercice précédent (compte pro-forma).

2. Compléments d'information nécessaires à une bonne compréhension du bilan, du compte de résultat, du tableau des flux de trésorerie et de l'état de variation des capitaux propres

L'annexe comporte les compléments d'information suivants relatifs au bilan, au compte de résultat, au tableau des flux de trésorerie et à l'état de variation des capitaux propres :

- h) Etat de l'actif immobilisé en indiquant pour chaque poste : les entrées, les sorties et les virements de poste à poste.
- i) Etat des amortissements et des pertes de valeur avec indication des modes de calcul utilisés, des dotations et des reprises effectuées au cours de l'exercice.
- j) Indication relative aux engagements pris en matière de crédit bail : nature des biens, traitement comptable, échéance et montants.
- k) Précisions sur la nature, le montant et le traitement comptable des dettes particulières à durée indéterminée.
- l) Etat des provisions avec indication de la nature précise de chaque provision et de son évolution.

- m) En cas de comptabilisation de valeurs réévaluées :
- variation au cours de l'exercice et ventilation de l'écart de réévaluation ;
 - mention de la part du capital correspondant à une incorporation de l'écart de réévaluation ;
 - indication des informations en coûts historiques pour les immobilisations réévaluées, par la mise en évidence des compléments de valeur et des amortissements supplémentaires qui s'y rapportent.
- n) Montant des intérêts et des frais accessoires éventuellement inclus dans le coût de production d'immobilisations et de stocks fabriqués par l'entreprise.
- o) Etat des échéances des créances et des dettes à la date d'arrêté des comptes, (en distinguant les éléments à moins d'un an d'échéance, à échéance comprise entre un et cinq ans, et à plus de cinq ans d'échéance).
- p) Méthode de détermination de la valeur comptable des titres, méthode de traitement des changements de valeur de marché pour les placements comptabilisés à la valeur de marché.
- q) Indication, pour chaque poste d'éléments fongibles de l'actif circulant (stocks, titres de placement, Instruments financiers dérivés) de la différence, lorsqu'elle est d'un montant significatif, entre :
- d'une part, leur évaluation suivant la méthode pratiquée,
 - d'autre part, leur évaluation sur la base du dernier prix de marché connu à la clôture des comptes.
- r) Précisions sur la nature, le montant, les évolutions, les pertes de valeur ou amortissements et le traitement comptable :
- du fonds commercial ou « goodwill »
 - des écarts de conversion en monnaie nationale d'éléments chiffrés en devises;
 - des produits à recevoir et charges à payer au titre de l'exercice ;
 - des produits et charges imputables à un autre exercice (charges et produits constatés d'avance)
 - des éléments extraordinaires ;
 - des dettes et créances d'impôts différés ;
 - des provisions pour engagements de retraite et indemnités assimilées.
 - Des quotes-parts de résultat sur opérations faites en commun
- s) Ventilation du chiffre d'affaires :
- par catégories d'activités ;
 - par marchés géographiques.
- t) Nature et objet de chacune des réserves figurant en capitaux propres.
- u) Description des produits et charges résultant de l'activité ordinaire mais nécessitant du fait de leur importance ou de leur nature d'être mis en évidence pour expliquer les performances de l'entité pour la période.
- Exemple :
- coût de restructuration,

- perte de valeur exceptionnelle des stocks,
- abandon partiel d'activité,
- Cessions d'immobilisations,
- Règlements de litiges.

3. Informations concernant les entités associées et les transactions ayant eu lieu avec ces entités ou leurs dirigeants

- v) En ce qui concerne les entités détenues à plus de 20% ou sur lesquelles l'entreprise exerce une influence notable : Indication du nom, du siège social, du montant des capitaux propres du dernier exercice clos et de la fraction de capital détenue.
- w) Pour les membres des organes d'administration, de direction ou de surveillance, montant global, pour chaque catégorie :
 - Des avances et crédits alloués avec indication des conditions consenties et des remboursements opérés pendant l'exercice, ainsi que le montant des engagements pris pour leur compte,
 - Des rémunérations brutes globales allouées au titre de l'exercice,
 - Du montant des engagements contractés pour pensions de retraite à leur profit,
 - Des stocks options.
- x) Indication de la fraction des immobilisations financières, des créances et des dettes ainsi que des charges et produits financiers concernant :
 - la maison mère,
 - les filiales,
 - les entités associées au groupe,
 - les autres parties liées (actionnaires, dirigeants...)
- y) Nature des relations, types de transaction, volume et montant des transactions, politique de fixation des prix concernant les transactions effectuées au cours de l'exercice avec les entités associées ou leurs dirigeants.

Dans le cadre de comptes consolidés :

- z) Explications sur les entités laissées en dehors du champ d'application de la consolidation :
 - entités pour lesquelles des restrictions sévères et durables remettent en cause substantiellement le contrôle ou l'influence exercée sur elles par l'entité consolidante.
 - Entités dont les actions ou parts ne sont détenues qu'en vue de leur cession ultérieure : situation financière de ces entités, justification de l'absence de consolidation, méthode de comptabilisation des titres.
- aa) Les informations de caractère significatif permettant d'apprécier correctement le périmètre, le patrimoine, la situation financière et le résultat de l'ensemble constitué par les entités incluses dans la consolidation.
Notamment tableau de variation du périmètre de consolidation précisant les modifications ayant affecté ce périmètre, du fait de la variation du pourcentage de

contrôle des entités déjà consolidées, comme du fait des acquisitions et cessions de titres.

- bb) Affectation des écarts de première consolidation et méthode d'amortissement des écarts d'acquisition positif (ou goodwill).

4. Informations à caractère général ou concernant certaines opérations particulières

- cc) Dans le cadre des sociétés de capitaux, et pour chaque catégorie d'actions,
- nombre d'actions autorisées, émises, non entièrement libérées,
 - valeur nominale des actions (ou indication de l'absence de valeur nominale),
 - évolution du nombre d'actions entre le début et la fin de l'exercice,
 - nombre d'actions détenues par l'entreprise, ses filiales ou les entités associées,
 - actions réservées pour une émission dans le cadre d'options ou de contrats de vente,
 - droits, privilèges et restrictions éventuelles concernant certaines actions.
- dd) Montant des distributions de dividendes proposées, montant des dividendes privilégiés non comptabilisés (sur l'exercice et en cumul), description des autres engagements financiers vis à vis de certains actionnaires à payer et à recevoir.
- ee) Indication des parts bénéficiaires, obligations convertibles, échangeables, bons de souscription, et titres similaires émis par la société avec indication par catégorie de leur nombre, de leur valeur nominale et de l'étendue des droits qu'ils confèrent.
- ff) Effectif moyen employé pendant l'exercice (ventilé par catégorie). L'effectif moyen employé s'entend de l'effectif moyen, salarié d'une part, et mis à la disposition de l'entité pendant l'exercice d'autre part.
- gg) Analyse des éléments significatifs sectoriels par secteur d'activité et par secteur géographique.
- hh) Montant des engagements financiers non inscrits au bilan
- Assortis de sûretés réelles
 - Concernant les effets de commerce et assimilés escomptés non échus,
 - Résultant d'opérations ou de contrats de «portage »,
 - Consentis de manière conditionnelle.
- ii) Montant des engagements pris en matière de pensions, compléments de retraite et indemnités assimilées non comptabilisés à la clôture de l'exercice.
- jj) Informations sur l'ensemble des transactions effectuées au cours de l'exercice sur les marchés de produits dérivés, dès lors qu'elles représentent des valeurs significatives.
- kk) Risques et pertes non mesurables à la date d'établissement des Etats Financiers et n'ayant pas fait l'objet d'une provision

- ll) Evénements survenus postérieurement à la clôture de l'exercice, n'affectant pas la situation de l'actif ou du passif de la période précédant la clôture, mais susceptible par leur importance et leur influence probable sur le patrimoine, la situation financière ou l'activité de l'entité d'affecter le jugement des utilisateurs des états financiers.
- mm) Aides publiques non comptabilisées du fait de leur nature mais présentant un caractère significatif ; par exemple, mesures prises par l'Etat destinées à fournir un avantage économique spécifique et bien défini à une entité ou à une catégorie d'entités : octroi de garanties, mise à disposition d'études, octroi de prêts à taux bonifié, mise en place d'une politique d'achat visant à soutenir les ventes.

Source : Projet du SCF algérien de Juillet 2006, Conseil National de la Comptabilité,
Ministère des finances.

Annexe n° 7

Modèles de tableaux pouvant figurer dans l'annexe

EVOLUTION DES IMMOBILISATIONS ET DES ACTIFS FINANCIERS NON COURANTS

RUBRIQUES ET POSTES	Notes	Valeur brute à l'ouverture de l'exercice	Augmentations de l'exercice	Diminutions de l'exercice	Valeur brute à la clôture de l'exercice
Immobilisations incorporelles					
Immobilisations corporelles					
Participations					
Autres actifs financiers non courants					

Rq. 1 : Chaque rubrique est à développer au moins selon la nomenclature des postes figurant au bilan

Rq. 2 : La colonne note permet d'indiquer par un renvoi les informations complémentaires portées en annexe concernant

la rubrique (variations résultant de regroupement d'entreprises, méthode d'évaluation...)

Rq. 3 : la colonne augmentation est subdivisée si nécessaire en 'acquisitions', 'apports', 'créations'

Rq. 4 : la colonne diminution est subdivisée si nécessaire en 'cessions', 'scissions', 'mises hors service'

Source : Projet du SCF algérien de Juillet 2006, Conseil National de la Comptabilité,
Ministère des finances.

Annexe n° 8

Tableau des amortissements

RUBRIQUES ET POSTES	Notes	Amortissements cumulés en début d'exercice	Augmentations Dotations de l'exercice	Diminutions Eléments sortis	Amortissements cumulés en fin d'exercice
Goodwill					
Immobilisations incorporelles					
Immobilisations corporelles					
Participations					
Autres actifs financiers non courants					

Rq. 1 : Chaque rubrique est à développer au moins selon la nomenclature des postes figurant au bilan

Rq. 2 : La colonne note permet d'indiquer par un renvoi les informations complémentaires portées en annexe concernant la rubrique (durées d'utilité ou taux d'amortissement utilisé, modification des taux d'amortissements...)

Tableau des provisions

RUBRIQUES ET POSTES	Notes	Provisions cumulées en début d'exercice	Dotations de L'exercice	Reprises sur l'exercice	Provisions cumulées en fin d'exercice
PROVISIONS PASSIFS NON COURANTS					
Provisions pour pensions et obligations similaires					
Provisions pour impôts					
Provisions sur litiges					
.....					
TOTAL					

PROVISIONS PASSIFS COURANTS					
Provisions pour pensions et obligations similaires					
Autres provisions liées au personnel					
Provisions pour impôts					
TOTAL					

Source : Projet du SCF algérien de Juillet 2006, Conseil National de la Comptabilité,
Ministère des finances.

Annexe n° 9

**TABEAU DES PERTES DE VALEUR SUR IMMOBILISATIONS
ET AUTRES ACTIFS NON COURANTS**

RUBRIQUES ET POSTES	Notes	Pertes de valeur cumulées en début d'exercice	Augmentations Pertes de valeur sur l'exercice	Reprises sur pertes de valeur	Pertes de valeur cumulées en fin d'exercice
Goodwill					
Immobilisations incorporelles					
Immobilisations corporelles					
Participations					
Autres actifs financiers non courants					

TABEAU DES PARTICIPATIONS (FILIALES ET ENTITES ASSOCIEES)

FILIALES ET ENTITES ASSOCIEES	Notes	Capitaux propres	Dont capital	Quote-part de capital détenu (%)	Résultat dernier exercice	Prêts et avances accordés	Dividendes encaissés	Valeur comptable des titres détenus
FILIALES								
Entité A								
Entité B								
ENTITES ASSOCIEES								
Entité 1								
Entité 2								

Source : Projet du SCF algérien de Juillet 2006, Conseil National de la Comptabilité,
Ministère des finances.

Décret exécutif n° 08-156 du 20 Joumada El Oula 1429 correspondant au 26 mai 2008 portant application des dispositions de la loi n° 07-11 du 15 Dhou El Kaada 1428 correspondant au 25 novembre 2007 portant système comptable financier.

Le Chef du Gouvernement,

Sur le rapport du ministre des finances,

Vu la Constitution, notamment ses articles 85-4° et 125 (alinéa 2) ;

Vu la loi n° 07-11 du 15 Dhou El Kaada 1428 correspondant au 25 novembre 2007 portant système comptable financier ;

Vu le décret présidentiel n° 07-172 du 18 Joumada El Oula 1428 correspondant au 4 juin 2007 portant nomination du Chef du Gouvernement ;

Vu le décret présidentiel n° 07-173 du 18 Joumada El Oula 1428 correspondant au 4 juin 2007 portant nomination des membres du Gouvernement ;

Vu le décret exécutif n° 95-54 du 15 Ramadhan 1415 correspondant au 15 février 1995 fixant les attributions du ministre des finances ;

Décète :

Article 1er. — Le présent décret a pour objet de fixer les modalités d'application des articles 5, 7, 8, 9, 22, 25, 30, 36 et 40 de la loi n° 07-11 du 15 Dhou El Kaada 1428 correspondant au 25 novembre 2007 portant système comptable financier.

Art. 2. — Le cadre conceptuel de la comptabilité financière prévu à l'article 7 de la loi n° 07-11 du 15 Dhou El Kaada 1428 correspondant au 25 novembre 2007, susvisée :

- définit les concepts qui sont à la base de la préparation et de la présentation des états financiers tels les conventions et principes comptables à respecter et les caractéristiques qualitatives de l'information financière ;

- constitue une référence pour l'établissement de nouvelles normes ;

- facilite l'interprétation des normes comptables et l'appréhension d'opérations ou d'événements non explicitement prévus par la réglementation comptable.

Art. 3. — Le cadre conceptuel de la comptabilité financière a pour objectif d'aider :

- au développement des normes ;

- à la préparation des états financiers ;

- à l'interprétation par les utilisateurs de l'information contenue dans les états financiers préparés en conformité avec les normes comptables ;

- à la formulation d'une opinion sur la conformité des états financiers avec les normes.

Art. 4. — La comptabilité de chaque entité doit :

- respecter la terminologie et les principes directeurs fixés par le système comptable financier ;

- mettre en œuvre des conventions, des méthodes et des procédures normalisées ;

- s'appuyer sur une organisation répondant aux exigences de tenue, de contrôle, de collecte et de communication des informations à traiter.

La comptabilité doit permettre d'effectuer des comparaisons périodiques et d'apprécier l'évolution de l'entité dans une perspective de continuité d'activité.

Les modalités d'application de cet article sont fixées par arrêté du ministre chargé des finances.

Art. 5. — Les méthodes comptables sont les principes, conventions, règles et pratiques spécifiques définis aux articles ci-dessous qui doivent être appliqués par une entité de façon permanente d'un exercice à un autre pour établir et présenter ses états financiers.

Art. 6. — Les effets des transactions et autres événements sont comptabilisés sur la base d'une comptabilité d'engagement, au moment de la survenance de ces transactions ou événements.

Ils sont présentés dans les états financiers des exercices auxquels ils se rattachent.

Art. 7. — Les états financiers sont établis sur une base de continuité d'exploitation, en présumant que l'entité poursuivra ses activités dans un avenir prévisible, à moins que des événements ou des décisions survenus avant la date de publication des comptes rendent probable, dans un avenir proche, la liquidation ou la cessation d'activité.

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

Art. 8. — L'information fournie dans les états financiers doit revêtir les caractéristiques qualitatives de pertinence, de fiabilité, de comparabilité et d'intelligibilité.

Art. 9. — L'entité doit être considérée comme étant une unité comptable autonome et distincte de ses propriétaires.

La comptabilité financière est fondée sur la séparation entre les actifs, passifs, charges et produits de l'entité et ceux des participants à ses capitaux propres ou de ses actionnaires.

Les états financiers de l'entité ne doivent prendre en compte que les transactions de l'entité, et non celles des propriétaires.

Art. 10. — Chaque entité doit respecter la convention de l'unité monétaire.

L'unité de mesure unique pour enregistrer les transactions d'une entité est le dinar algérien.

Le dinar algérien est l'unité de mesure de l'information véhiculée par les états financiers.

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

Art. 11. — En vertu du principe d'importance relative :

- les états financiers doivent mettre en évidence toute information significative, pouvant avoir une influence sur le jugement que les utilisateurs de l'information peuvent porter sur l'entité ;

- les montants non significatifs peuvent être regroupés avec des montants correspondant à des éléments de nature ou de fonction similaires ;

— l'image fidèle des états financiers doit traduire la connaissance que les dirigeants ont de la réalité et de l'importance relative des événements enregistrés ;

— les normes comptables peuvent ne pas s'appliquer aux éléments sans importance significative.

Art. 12. — Le résultat de chaque exercice est indépendant de celui qui le précède et de celui qui le suit. Pour sa détermination, seuls lui sont imputés les opérations et événements qui lui sont propres.

Art. 13. — Tout événement ayant un lien direct et prépondérant avec une situation existant à la date de clôture des comptes d'un exercice et connu entre cette date et celle de l'approbation des comptes dudit exercice, doit être rattaché à l'exercice clos.

Si un événement se produit après la date de clôture de l'exercice et n'affecte pas la situation de l'actif ou du passif de la période précédant l'approbation des comptes, aucun ajustement n'est à effectuer. Cet événement doit faire l'objet d'une information dans l'annexe aux états financiers s'il est d'une importance telle qu'il pourrait affecter les décisions des utilisateurs des états financiers.

Art. 14. — La comptabilité doit satisfaire au principe de prudence impliquant l'appréciation raisonnable des faits dans des conditions d'incertitude afin d'éviter le risque de transfert, sur l'avenir, d'incertitudes présentes susceptibles de grever le patrimoine ou le résultat de l'entité.

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

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

Art. 15. — La cohérence et la comparabilité des informations comptables au cours des périodes successives impliquent une permanence dans l'application des règles et méthodes relatives à l'évaluation des éléments et à la présentation des informations.

Toute exception au principe de permanence des méthodes ne peut être justifiée que par la recherche d'une meilleure information ou par un changement de la réglementation.

Art. 16. — Les éléments d'actifs, de passifs, de produits et de charges sont enregistrés en comptabilité et présentés dans les états financiers au coût historique, sur la base de leur valeur à la date de leur constatation, sans tenir compte des effets de variations de prix ou d'évolution du pouvoir d'achat de la monnaie.

Cependant des actifs et passifs particuliers tels que les actifs biologiques et les instruments financiers sont valorisés à leur juste valeur.

Les modalités d'application des dispositions du présent article sont précisées par arrêté du ministre chargé des finances.

Art. 17. — Le bilan d'ouverture d'un exercice doit correspondre au bilan de clôture de l'exercice précédent.

Art. 18. — Les opérations sont enregistrées en comptabilité et présentées dans les états financiers conformément à leur nature et à leur réalité financière et économique, sans s'en tenir uniquement à leur apparence juridique.

Les modalités d'application du présent article sont précisées par arrêté du ministre chargé des finances.

Art. 19. — Les états financiers doivent, par leur nature et leur qualité et dans le respect des principes et des règles comptables, satisfaire à l'objectif d'image fidèle en donnant des informations pertinentes sur la situation financière, la performance et la variation de la situation financière de l'entité.

Dans le cas où l'application d'une règle comptable se révèle impropre à donner une image fidèle de l'entité, les motifs doivent être mentionnés dans l'annexe aux états financiers.

Aucun traitement comptable inapproprié ne peut être corrigé par une indication des méthodes comptables utilisées, par des informations en annexe ou d'autres états explicatifs.

Art. 20. — Les actifs sont constitués des ressources contrôlées par l'entité du fait d'événements passés et destinées à procurer à l'entité des avantages économiques futurs.

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

Art. 21. — Les éléments d'actif destinés à servir de façon durable à l'activité de l'entité constituent l'actif non courant. Ceux qui, en raison de leur destination ou de leur nature, n'ont pas cette vocation constituent l'actif courant.

L'actif courant comprend :

— les actifs que l'entité s'attend à pouvoir réaliser, vendre ou consommer, dans le cadre du cycle d'exploitation normal représentant une période s'écoulant entre l'acquisition des matières premières ou des marchandises entrant dans l'exploitation, et leur réalisation sous forme de flux de trésorerie ;

— les actifs détenus essentiellement à des fins de transactions ou pour une durée courte que l'entité s'attend à réaliser dans les douze mois ;

— les liquidités ou quasi-liquidités dont l'utilisation n'est pas soumise à des restrictions.

L'actif non courant comprend :

— les actifs qui sont destinés à être utilisés d'une manière continue pour les besoins des activités de l'entité telles que les immobilisations corporelles ou incorporelles ;

— les actifs détenus à des fins de placement à long terme ou qui ne sont pas destinés à être réalisés dans les douze mois à compter de la date de clôture.

Art. 22. — Les passifs sont constitués des obligations actuelles de l'entité résultant d'événements passés et dont l'extinction devrait se traduire pour l'entité par une sortie de ressources représentatives d'avantages économiques.

Un passif est classé comme passif courant lorsque :

— il est attendu qu'il soit réglé dans le cadre du cycle normal d'exploitation ;

— ou il doit être payé dans les douze mois qui suivent la date de clôture.

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

Art. 23. — Les passifs à long terme portant intérêts sont classés en passifs non courants, même si leur règlement doit intervenir dans les douze mois suivant la date de clôture de l'exercice si :

— leur échéance initiale était fixée à plus de douze mois ;

— l'entité a l'intention de refinancer l'obligation sur le long terme ;

— cette intention est confirmée par un accord de refinancement ou de rééchelonnement des paiements, finalisé avant la date de clôture des comptes.

Art. 24. — Les capitaux propres ou fonds propres ou capital financier correspondent à l'excédent des actifs de l'entité sur ses passifs courants et non courants, tels que définis aux articles précédents.

Art. 25. — Les produits d'un exercice correspondent aux accroissements d'avantages économiques survenus au cours de l'exercice, sous forme d'entrées ou d'augmentations d'actifs ou de diminutions de passifs. Les produits comprennent également les reprises sur pertes de valeur et sur provisions définies par arrêté du ministre chargé des finances.

Art. 26. — Les charges d'un exercice correspondent aux diminutions d'avantages économiques survenues au cours de l'exercice, sous forme de sortie ou de diminution d'actifs ou d'apparition de passifs. Les charges comprennent les dotations aux amortissements ou provisions et les pertes de valeur définies par arrêté du ministre chargé des finances.

Art. 27. — Le chiffre d'affaires correspond aux ventes de marchandises et productions vendues de biens et services, évaluées sur la base du prix de vente hors taxes et réalisées par l'entité avec les clients dans le cadre de son activité normale et ordinaire.

Le chiffre d'affaires des entités non assujetties à la taxe sur la valeur ajoutée ou soumises sur une base forfaitaire est évalué sur la base du prix de vente toutes taxes comprises.

Art. 28. — Le résultat net de l'exercice est égal à la différence entre le total des produits et le total des charges de cet exercice. Il correspond à la variation des capitaux propres entre le début et la fin de l'exercice, hors opérations affectant directement le montant des capitaux propres sans affecter les charges ou les produits.

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

Art. 29. — Les normes comptables prévues à l'article 8 de la loi n° 07-11 du 15 Dhou El Kaada 1428 correspondant au 25 novembre 2007, susvisée, constituent des dispositifs techniques découlant du cadre conceptuel et définissant les méthodes d'évaluation et de comptabilisation des éléments des états financiers et sont précisées à l'article 30 ci-dessous.

Art. 30. — Les normes relatives à l'actif concernent notamment :

- les immobilisations corporelles et incorporelles ;
- les immobilisations financières ;
- les stocks et les encours.

Les normes relatives au passif concernent notamment :

- les capitaux propres ;
- les subventions ;
- les provisions pour risques ;
- les emprunts et autres passifs financiers.

Les normes relatives aux règles d'évaluation et de comptabilisation :

- des charges ;
- des produits.

Les normes particulières concernent notamment :

- l'évaluation des charges et des produits financiers ;
- les instruments financiers ;
- les contrats d'assurances ;
- les opérations faites en commun ou pour le compte de tiers ;
- les contrats à long terme ;
- les impôts différés ;
- les contrats de location - financement ;
- les avantages au personnel ;
- les opérations effectuées en monnaie étrangère.

Les modalités d'application du présent article sont fixées par arrêté du ministre chargé des finances.

Art. 31. — Conformément à l'article 9 de la loi n° 07-11 du 15 Dhou El Kaada 1428 correspondant au 25 novembre 2007, susvisée, la nomenclature des comptes est un ensemble de comptes regroupés en catégories homogènes appelées classes.

La nomenclature des comptes, leur contenu et les règles de leur fonctionnement sont définis par arrêté du ministre chargé des finances.

Art. 32. — Conformément à l'article 25 de la loi n° 07-11 du 15 Dhou El Kaada 1428 correspondant au 25 novembre 2007, susvisée, les états financiers comprennent :

- le bilan ;
- le compte de résultats ;
- le tableau de flux de trésorerie ;
- le tableau de variations des capitaux propres ;
- l'annexe.

Art. 33. — Le bilan décrit séparément les éléments de l'actif et les éléments du passif.

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

Le contenu, le modèle et la présentation du bilan sont fixés par arrêté du ministre chargé des finances.

Art. 34. — Le compte de résultats est un état récapitulatif des charges et des produits réalisés par l'entité au cours de l'exercice. Il ne tient pas compte de la date d'encaissement ou de décaissement et fait apparaître, par différence, le résultat net de l'exercice.

Le contenu, le modèle et la présentation du compte de résultats sont fixés par arrêté du ministre chargé des finances.

Art. 35. — Le tableau des flux de trésorerie a pour objet d'apporter aux utilisateurs des états financiers une base d'évaluation de la capacité de l'entité à générer des flux de trésorerie et des équivalents de trésorerie, ainsi que des informations sur l'utilisation de ces flux de trésorerie.

Le détail des rubriques, le modèle et la présentation du tableau de flux de trésorerie sont fixés par arrêté du ministre chargé des finances.

Art. 36. — Le tableau de variation des capitaux propres constitue une analyse des mouvements ayant affecté chacune des rubriques constituant les capitaux propres de l'entité au cours de l'exercice.

Le détail des rubriques, le modèle et la présentation du tableau de variation des capitaux propres sont fixés par arrêté du ministre chargé des finances.

Art. 37. — L'annexe aux états financiers comporte des informations qui présentent un caractère significatif ou qui sont utiles pour la compréhension des opérations figurant sur ces états financiers.

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

Le modèle et le contenu de l'annexe et des notes annexes sont fixés par arrêté du ministre chargé des finances.

Art. 38. — Conformément à l'article 30 de la loi n° 07-11 du 15 Dhou El Kaada 1428 correspondant au 25 novembre 2007, susvisée, une entité peut être autorisée à avoir un exercice se clôturant à une autre date que le 31 décembre.

Les modalités et conditions d'application du présent article sont définies par arrêté du ministre chargé des finances.

Art. 39. — En application de l'article 36 de la loi n° 07-11 du 15 Dhou El Kaada 1428 correspondant au 25 novembre 2007, susvisée, les comptes consolidés sont établis par toute entité qui contrôle une ou plusieurs entités.

Le contrôle est défini comme le pouvoir de diriger les politiques financières et opérationnelles d'une entité afin de tirer des avantages de ces activités.

Art. 40. — Une entité est considérée contrôlant une autre entité dans les cas suivants :

— détention directe, ou indirecte, par l'intermédiaire de filiales, de la majorité des droits de vote dans une autre entité ;

— pouvoir sur plus de 50 % des droits de vote obtenu dans le cadre d'un accord avec les autres associés ou actionnaires ;

— pouvoir de nommer ou de révoquer la majorité des dirigeants d'une autre entité ;

— pouvoir de fixer les politiques financières et opérationnelles de l'entité ;

— pouvoir de réunir la majorité des droits de vote dans les réunions des organes de gestion d'une entité.

Art. 41. — Les entités prévues aux articles 31 et 34 de la loi n° 07-11 du 15 Dhou El Kaada 1428 correspondant au 25 novembre 2007, susvisée, établissent des comptes consolidés ou des comptes combinés suivant la méthode de l'intégration globale et la méthode de la mise en équivalence.

Les modalités d'établissement, de présentation et de publication des comptes consolidés et des comptes combinés sont fixées par arrêté du ministre chargé des finances.

Art. 42. — En application de l'article 40 de la loi n° 07-11 du 15 Dhou El Kaada 1428 correspondant au 25 novembre 2007, susvisée, les changements d'estimations et des méthodes comptables sont pris en compte dans les états financiers.

Les procédures comptables de prise en charge de l'impact des changements suscités sur les états financiers sont fixées par arrêté du ministre chargé des finances.

Art. 43. — Conformément aux articles 5 et 22 de la loi n° 07-11 du 15 Dhou El Kaada 1428 correspondant au 25 novembre 2007, susvisée, les petites entités qui remplissent les conditions d'activité, de chiffre d'affaires et d'effectifs sont assujetties à une comptabilité simplifiée dite de trésorerie, sauf option contraire de leur part et à l'établissement d'états financiers spécifiques constitués :

— d'une situation en fin d'exercice ;

— d'un compte de résultats de l'exercice ;

— d'un état de variation de la trésorerie au cours de l'exercice.

Les modalités d'application du présent article sont fixées par arrêté du ministre chargé des finances.

Art. 44. — Le présent décret sera publié au *Journal officiel* de la République algérienne démocratique et populaire.

Fait à Alger, le 20 Joumada El Oula 1429 correspondant au 26 mai 2008.

conditionnement ou de présentation commerciale en vue de la revente. L'expression « activités de production » utilisée dans le présent article ne comprend pas également les activités minières et d'hydrocarbures.

2 - Les taux des retenues à la source de l'impôt sur les bénéfices des sociétés sont fixés (le reste sans changement).....»

Art. 6. — Les dispositions de l'article 151-1 du code des impôts directs et taxes assimilées sont complétées et rédigées comme suit :

« Art. 151 : 1). — Les personnes morales visées à l'article 136 sont tenues de souscrire, au plus tard le 30 avril de chaque année, auprès de l'inspecteur des impôts du lieu d'implantation (le reste sans changement)»

Art. 7. — Les dispositions de l'article 174-1 du code des impôts directs et taxes assimilées sont modifiées et complétées comme suit :

« Art. 174 -1. — Est applicable de plein droit, pour toutes les immobilisations, le système d'amortissement linéaire.

Les banques, les établissements financiers et les sociétés pratiquant des opérations de crédit bail sont autorisés à aligner l'amortissement fiscal des biens acquis dans le cadre du crédit bail sur l'amortissement financier du crédit.

2) - a) Toutefois, l'amortissement des équipements concourant directement à la production au niveau des entreprises autres que les immeubles d'habitation, les chantiers et les locaux servant à l'exercice de la profession, peut être calculé suivant le système d'amortissement dégressif.

L'amortissement dégressif est également applicable aux entreprises du secteur touristique pour les bâtiments et locaux servant à l'exercice de l'activité de tourisme.

b) L'amortissement dégressif s'applique annuellement sur la valeur résiduelle du bien à amortir.

c) Les coefficients utilisés pour le calcul de l'amortissement dégressif sont fixés respectivement à 1,5, 2 et 2,5 selon que la durée normale d'utilisation des équipements est de trois (3) ou quatre (4) ans, de cinq (5) ou six (6) ans, ou supérieure à six (6) ans.

d) Pour bénéficier de l'amortissement dégressif, les entreprises susvisées soumises au régime d'imposition d'après le bénéfice réel doivent obligatoirement opter pour ce type d'amortissement. L'option qui est irrévocable pour les mêmes immobilisations doit être formulée par écrit lors de la production de la déclaration des résultats de l'exercice clos.

La liste des équipements susceptibles d'être soumis à l'amortissement dégressif, est établie par voie réglementaire.

e) Pour les biens figurant sur la liste prévue à l'article précédent, l'amortissement dégressif est calculé sur la base du prix d'achat ou de revient.

3) Par ailleurs, les entreprises peuvent procéder à l'amortissement de leurs investissements suivant le système d'amortissement progressif.

L'amortissement progressif est obtenu en multipliant la base amortissable par une fraction admettant comme numérateur le nombre d'années correspondant à la durée d'utilisation déjà courue, et comme dénominateur $n(n+1)$; n étant le nombre d'années d'amortissement.

Les entreprises doivent, pour bénéficier de ce système d'amortissement, joindre une lettre d'option à leur déclaration annuelle.

L'option pour l'amortissement progressif exclut, en ce qui concerne les investissements qui y sont soumis, la pratique d'un autre type d'amortissement ».

Art. 8. — Les dispositions de l'article 222 du code des impôts directs et taxes assimilées sont modifiées et complétées comme suit :

« Art. 222. — Le taux de la taxe sur l'activité professionnelle est fixé comme suit :

TAXE SUR L'ACTIVITE PROFESSIONNELLE	PART DE LA WILAYA	PART DE LA COMMUNE	FONDS COMMUN DES COLLECTIVITES LOCALES	TOTAL
Taux général	0,59%	1,30%	0,11%	2%

Toutefois, le taux de la TAP est porté à 3% en ce qui concerne le chiffre d'affaires issu de l'activité de transport par canalisation des hydrocarbures. Le produit de la TAP est réparti comme suit :

PART DE LA WILAYA	PART DE LA COMMUNE	FONDS COMMUN DES COLLECTIVITES LOCALES	TOTAL
0,88%	1,96%	0,16%	3%

SYSTEME COMPTABLE FINANCIER**ANNEXE 1****TITRE I****REGLES D'EVALUATION
ET DE COMPTABILISATION DES ACTIFS,
DES PASSIFS, DES CHARGES ET DES PRODUITS****CHAPITRE I****PRINCIPES GENERAUX****Section 1*****Comptabilisation des actifs, des passifs, des charges
et des produits.***

111-1. Un élément d'actif, de passif, de produit, de charge est comptabilisé dès lors que :

- il est probable que tout avantage économique futur qui lui est lié ira à l'entité ou en proviendra ;
- l'élément a un coût ou une valeur qui peut être évalué de façon fiable.

Les transactions concernant des actifs, des passifs, des capitaux propres, des produits et des charges, tels que définis dans le présent règlement, doivent être enregistrées en comptabilité, une absence de comptabilisation ne peut être justifiée ou corrigée par une information narrative ou chiffrée d'une autre nature, telle qu'une mention en annexe.

111-2. Les produits des activités ordinaires provenant de la vente de biens doivent être comptabilisés lorsque les conditions suivantes sont satisfaites :

- l'entité a transféré à l'acheteur les risques et avantages importants inhérents à la propriété des biens ;
- l'entité ne continue ni à être impliquée dans la gestion, telle qu'elle incombe normalement au propriétaire, ni dans le contrôle effectif des biens cédés ;
- le montant des produits des activités ordinaires peut être évalué de façon fiable ;
- il est probable que des avantages économiques associés à la transaction iront à l'entité ;
- les coûts encourus ou à encourir concernant la transaction peuvent être évalués de façon fiable.

Les ventes à l'étranger ne présentent pas de particularités notables par rapport aux ventes sur le territoire national.

111-3. Les produits provenant de ventes ou de prestations de service et autres activités ordinaires sont évalués à la juste valeur de la contrepartie reçue ou à recevoir à la date de la transaction.

Les produits provenant de l'utilisation par des tiers d'actifs de l'entité correspondent :

- à des intérêts, comptabilisés en fonction du temps écoulé et du rendement effectif de l'actif utilisé ;
- à des loyers et redevances comptabilisés au fur et à mesure de leur acquisition en fonction des accords conclus ;
- à des dividendes, comptabilisés lorsque le droit des actionnaires sur ces dividendes est établi.

111.4. Les charges nettement précisées quant à leur objet, que des événements survenus ou en cours rendent probables, entraînent la constitution de provisions.

Les provisions sont rapportées aux résultats quand les raisons qui les ont motivées ont cessé d'exister.

111.5. Dans l'hypothèse où un événement, ayant un lien de causalité direct et prépondérant avec une situation existant à la date de clôture des comptes d'un exercice, est connu entre cette date et celle d'approbation des comptes dudit exercice, il convient de rattacher les charges ou produits liés à cet événement à l'exercice clos.

111.6. Une charge est comptabilisée dans le compte de résultat dès qu'une dépense ne produit aucun avantage économique futur ou bien lorsque les avantages économiques futurs ne remplissent pas ou cessent de remplir les conditions de comptabilisation au bilan en tant qu'actif.

Section 2***Règles générales d'évaluation***

112-1. La méthode d'évaluation des éléments inscrits en comptabilité est fondée en règle générale sur la convention des coûts historiques. Cependant il est procédé dans certaines conditions fixées par le présent règlement et pour certains éléments à une révision de cette évaluation sur la base :

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

112-2. Le coût historique des biens et marchandises inscrits à l'actif du bilan lors de leur comptabilisation est constitué, après déduction des taxes récupérables et des remises commerciales, rabais et autres éléments similaires :

- pour les biens acquis à titre onéreux, par le coût d'acquisition ;
- pour les biens reçus à titre d'apport en nature, par la valeur d'apport ;
- pour les biens acquis à titre gratuit, par la juste valeur à la date d'entrée.

— pour les biens acquis par voie d'échange, les actifs dissemblables sont enregistrés à la juste valeur des actifs reçus, et les actifs similaires sont enregistrés à la valeur comptable des actifs donnés en échange ;

— pour les biens ou services produits par l'entité, par les coûts de production.

112-3. Le coût d'acquisition d'un actif est égal au prix d'achat résultant de l'accord des parties à la date de l'opération déduction faite des rabais et remises commerciaux, majoré des droits de douanes et autres taxes fiscales non récupérables par l'entité auprès de l'administration fiscale ainsi que des frais directement attribuables pour obtenir le contrôle de l'actif et sa mise en état d'utilisation.

Les frais de livraison et de manutention initiaux, les frais d'installation, les honoraires de professionnels tels qu'architectes et ingénieurs constituent des frais directement attribuables.

Sont exclus du coût d'acquisition les frais généraux administratifs et les frais engagés à l'occasion de la mise en exploitation d'un bien immobilisé pendant la période intérimaire entre la fin de son installation (date d'arrêt du cumul des coûts d'entrée) et son utilisation à capacité normale.

112-4. Le coût de production d'un bien ou d'un service est égal au coût d'acquisition des matières consommées et services utilisés pour cette production augmenté des autres coûts engagés au cours des opérations de production, c'est-à-dire des charges directes et des charges indirectes qui peuvent être raisonnablement rattachées à la production du bien ou du service.

Les charges liées à une utilisation non optimale des capacités de production (sous-activité) sont exclues lors de la détermination du coût de production d'un actif.

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

112-6. La valeur recouvrable d'un actif est évaluée à la valeur la plus élevée entre son prix de vente net et sa valeur d'utilité.

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

La valeur d'utilité d'un actif est la valeur actualisée de l'estimation des flux de trésorerie futurs attendus de l'utilisation continue de l'actif et de sa cession à la fin de sa durée d'utilité.

Dans les cas où il n'est pas possible de déterminer le prix de vente net d'un actif, sa valeur recouvrable sera considérée comme égale à sa valeur d'utilité.

Dans les cas où un actif ne génère pas directement de flux de trésorerie, sa valeur recouvrable est déterminée pour l'unité génératrice de trésorerie à laquelle il appartient.

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

Des estimations, des moyennes et des calculs simplifiés peuvent fournir une approximation raisonnable des calculs détaillés nécessaires pour déterminer la valeur d'utilité ou le prix de vente net d'un actif tel que prévu dans le présent point.

112-7. Lorsque la valeur recouvrable d'un actif est inférieure à sa valeur comptable nette d'amortissement, cette dernière doit être ramenée à sa valeur recouvrable. Le montant de l'excédent de la valeur comptable sur la valeur recouvrable constitue une perte de valeur.

112-8. La perte de valeur d'un actif est constatée par la diminution dudit actif et par la comptabilisation d'une charge.

112-9. A chaque arrêté des comptes, l'entité apprécie s'il existe un indice montrant qu'une perte de valeur comptabilisée pour un actif au cours d'exercices antérieurs n'existe plus ou a diminué. Si un tel indice existe, l'entité estime la valeur recouvrable de l'actif.

112-10. La perte de valeur constatée sur un actif au cours d'exercices antérieurs est reprise en produit dans le compte de résultat lorsque la valeur recouvrable de cet actif redevient supérieure à sa valeur comptable.

La valeur comptable de l'actif est alors augmentée à hauteur de sa valeur recouvrable, sans toutefois pouvoir dépasser la valeur comptable nette qui aurait été déterminée si aucune perte de valeur n'avait été comptabilisée pour cet actif au cours des exercices antérieurs.

112-11. Après sa comptabilisation initiale en tant qu'actif, et sous réserve des dispositions prévues aux points 121-20 à 121-27 concernant les réévaluations, une immobilisation corporelle ou incorporelle est comptabilisée à son coût diminué du cumul d'amortissements et du cumul des pertes de valeurs.

CHAPITRE II

REGLES SPECIFIQUES D'EVALUATION ET DE COMPTABILISATION

Section 1

Immobilisations corporelles et incorporelles

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

121-2. Une immobilisation incorporelle est un actif identifiable, non monétaire et immatériel, contrôlé et utilisé par l'entité dans le cadre de ses activités ordinaires. Il s'agit par exemple de fonds commerciaux acquis, de marques, de logiciels informatiques ou autres licences d'exploitation, de franchises, de frais de développement d'un gisement minier destiné à une exploitation commerciale.

121-3. Conformément à la règle générale d'évaluation des actifs, une immobilisation corporelle ou incorporelle est comptabilisée en actif :

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

121-4. Les principes suivants sont applicables pour regrouper ou séparer les actifs corporels :

- les éléments de faible valeur peuvent être considérés comme entièrement consommés dans l'exercice de leur mise en service et par conséquent ne pas être comptabilisés en immobilisations ;

- les pièces de rechange et matériels d'entretien spécifiques sont comptabilisés en immobilisations corporelles lorsque leur utilisation est liée à certaines immobilisations et si l'entité compte les utiliser sur plus d'un exercice ;

- les composants d'un actif sont traités comme des éléments séparés s'ils ont des durées d'utilité différentes ou procurent des avantages économiques selon un rythme différent ;

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

121-5. Les immobilisations sont comptabilisées à leur coût directement attribuable, incluant l'ensemble des coûts d'acquisition et de mise en place, les taxes payées, et autres charges directes. Les frais généraux, les frais administratifs et les frais de démarrage ne sont pas inclus dans ces coûts.

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

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

121-6. Les dépenses ultérieures relatives à des immobilisations corporelles ou incorporelles déjà comptabilisées en immobilisation sont comptabilisées en charge de l'exercice au cours duquel elles sont encourues si elles restaurent le niveau de performance de l'actif.

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

Les améliorations qui aboutissent à une augmentation des avantages futurs sont par exemple :

- la modification d'une unité de production permettant d'allonger sa durée d'utilité ou d'augmenter sa capacité,
- l'amélioration de pièces machines permettant d'obtenir une amélioration substantielle de la qualité de la production ou de la productivité de l'unité,
- l'adoption de nouveaux processus de production permettant une réduction substantielle des coûts opérationnels antérieurement constatés.

121-7. L'amortissement correspond à la consommation des avantages économiques liés à un actif corporel ou incorporel et est comptabilisé en charge à moins qu'il ne soit incorporé dans la valeur comptable d'un actif produit par l'entité pour elle-même.

Les principes suivants sont appliqués :

- * Le montant amortissable est réparti de façon systématique sur la durée d'utilité de l'actif, en tenant compte de la valeur résiduelle probable de cet actif à l'issue de sa période d'utilité pour l'entité et dans la mesure où cette valeur résiduelle peut être déterminée de façon fiable. La valeur résiduelle est le montant net qu'une entité s'attend à obtenir pour un actif à la fin de sa durée d'utilité après déduction des coûts de sortie attendus. Cette valeur est le plus souvent insignifiante, sauf dans le cadre de certaines opérations particulières telles que par exemple les concessions ou les projets à durée déterminée.

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

- l'amortissement linéaire conduit à une charge constante sur la durée d'utilité de l'actif ;

- le mode dégressif conduit à une charge décroissante sur la durée d'utilité de l'actif ;

- le mode des unités de production donne lieu à une charge basée sur l'utilisation ou la production prévue de l'actif ;

- le mode progressif qui conduit à une charge croissante sur la durée d'utilité de l'actif.

121-8. Le mode d'amortissement, la durée d'utilité et la valeur résiduelle à l'issue de la durée d'utilité appliqués aux immobilisations corporelles doivent être réexaminés périodiquement en cas de modification importante du rythme attendu d'avantages économiques découlant de ces actifs, les prévisions et estimations antérieures sont modifiées pour refléter ce changement de rythme. 298

Lorsqu'un tel changement s'avère nécessaire, il est comptabilisé comme un changement d'estimation comptable et la dotation aux amortissements de l'exercice et des exercices futurs est ajustée.

121-9. Les terrains et les constructions constituent des actifs distincts et sont traités distinctement en comptabilité même s'ils sont acquis ensemble, les constructions sont des actifs amortissables, alors que les terrains sont généralement des actifs non amortissables.

121-10. Si la valeur recouvrable d'une immobilisation devient inférieure à sa valeur nette comptable après amortissements, celle-ci est ramenée à la valeur recouvrable par la constatation d'une perte de valeur.

121-11. Une immobilisation corporelle ou incorporelle est éliminée du bilan lors de sa sortie de l'entité ou lorsque l'actif est hors d'usage de façon permanente et que l'entité n'attend plus aucun avantage économique futur ni de son utilisation ni de sa sortie ultérieure.

121-12. Les profits et les pertes provenant de la mise hors service ou de la sortie d'une immobilisation corporelle ou incorporelle sont déterminés par différence entre les produits de sortie nets estimés et la valeur comptable de l'actif et sont comptabilisés en produits ou en charges opérationnelles dans le compte de résultat.

Les mêmes règles sont applicables dans le cadre d'un abandon d'activités par l'entité.

121-13. La durée d'utilité d'une immobilisation incorporelle est présumée ne pas dépasser 20 ans. Dans le cas d'un amortissement sur une durée plus longue ou d'une absence d'amortissement des informations spécifiques sont fournies dans l'annexe aux états financiers.

121-14. Des dépenses de développement ou des dépenses résultant de la phase de développement d'un projet interne constituent une immobilisation incorporelle uniquement si :

- ces dépenses se rapportent à des opérations spécifiques à venir ayant de sérieuses chances de rentabilité globale ;

- l'entité a l'intention et la capacité technique, financière et autre d'achever les opérations liées à ces dépenses de développement et de les utiliser ou de les vendre ;

- ces dépenses peuvent être évaluées de façon fiable.

121-15. Des dépenses de recherche ou des dépenses résultant de la phase de recherche d'un projet interne constituent des charges à comptabiliser lorsqu'elles sont encourues. Elles ne peuvent être immobilisées.

Cas particulier des immeubles de placement

121-16. Un immeuble de placement est un bien immobilier (terrain, bâtiment ou partie d'un bâtiment) détenu pour en retirer des loyers et/ ou pour valoriser le capital.

Il n'est donc pas destiné :

- à être utilisé dans la production ou la fourniture de biens ou de services ou à des fins administratives ;
- ou à être vendu dans le cadre de l'activité ordinaire.

121-17. Après sa comptabilisation initiale en tant qu'immobilisation corporelle, les immeubles de placement peuvent être évalués :

- soit au coût diminué du cumul d'amortissements et du cumul des pertes de valeurs selon la méthode utilisée dans le cadre général des immobilisations corporelles (méthode du coût) ;

- soit sur la base de la juste valeur (méthode de la juste valeur).

La méthode choisie est appliquée à tous les immeubles de placement jusqu'à leur sortie des immobilisations ou jusqu'à leur changement d'affectation (dans le cas d'un changement d'utilisation d'un immeuble de placement).

Dans le cas où la juste valeur d'un immeuble de placement détenu par une entité ayant opté pour la méthode de la juste valeur ne pourrait pas être déterminée de façon fiable, cet immeuble sera comptabilisé selon la méthode du coût et des informations seront communiquées dans l'annexe concernant la description de l'immeuble, les raisons pour lesquelles la méthode de la juste valeur n'a pas été appliquée, et si possible un intervalle d'estimation de cette juste valeur.

121-18. La perte ou le profit résultant d'une variation de la juste valeur d'un immeuble de placement est comptabilisé dans le résultat net de l'exercice au cours duquel il se produit.

La juste valeur doit refléter l'état réel du marché à la date de clôture de l'exercice.

Cas particulier d'un actif biologique

121-19. Un actif biologique est évalué lors de sa comptabilisation initiale et à chaque date de clôture à sa juste valeur diminuée des frais estimés de l'article de vente, sauf lorsque sa juste valeur ne peut pas être évaluée de manière fiable. Dans un tel cas, cet actif biologique doit être évalué à son coût diminué du cumul des amortissements et du cumul des pertes de valeur.

Une perte ou un profit provenant d'une variation de la juste valeur diminuée des frais estimatifs des points de vente est constaté dans le résultat net de l'exercice au cours duquel il se produit.

Evaluation des immobilisations : autre traitement autorisé

121-20. Selon le traitement de référence prévu au point 121-5, une immobilisation corporelle après sa comptabilisation initiale en tant qu'actif est comptabilisée à son coût diminué du cumul d'amortissement et du cumul des pertes de valeur.

Cependant, une entité est autorisée à comptabiliser sur la base de leur montant réévalué les immobilisations corporelles appartenant à une ou plusieurs catégories d'immobilisations qu'elle aura préalablement définies.

121-21. Dans le cadre de cet autre traitement autorisé, chaque immobilisation concernée, après sa comptabilisation initiale en tant qu'actif, est comptabilisée à son montant réévalué, c'est-à-dire à sa juste valeur à la date de réévaluation, diminué du cumul des amortissements ultérieurs et du cumul des pertes de valeur ultérieures.

Les réévaluations sont effectuées avec une régularité suffisante pour que la valeur comptable des immobilisations concernées ne diffère pas de façon significative de celle qui aurait été déterminée en utilisant la juste valeur à la date de clôture.

La juste valeur des terrains et constructions est habituellement leur valeur de marché.

Cette valeur est déterminée sur la base d'une estimation effectuée par des évaluateurs professionnels qualifiés.

La juste valeur des installations de production est également leur valeur de marché. En l'absence d'indications sur leur valeur de marché (installation spécialisée), elles sont évaluées à leur coût de remplacement net d'amortissement.

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

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

121-23. Lorsque la valeur comptable d'un actif augmente à la suite d'une réévaluation, l'augmentation est créditée directement en capitaux propres sous le libellé écart de réévaluation. Toutefois une réévaluation positive est comptabilisée en produit dans la mesure où elle compense une réévaluation négative du même actif, antérieurement comptabilisée en charge.

121-24. Lorsque la réévaluation d'un actif fait apparaître une perte de valeur (réévaluation négative), cette perte de valeur est imputée en priorité sur l'écart de réévaluation antérieurement comptabilisé en capitaux propres au titre de ce même actif. Le solde éventuel (écart de réévaluation net négatif) est constaté en charge.

121-25. Toute perte de valeur d'un actif réévalué est traitée comme une réévaluation négative et vient donc en diminution de la réserve de réévaluation à concurrence de cette dernière.

121-26. Toute reprise de perte de valeur d'un actif réévalué est enregistrée comme une réévaluation lorsque la constatation de la perte de valeur a été antérieurement enregistrée comme une réévaluation négative.

121-27. Une immobilisation incorporelle ayant fait l'objet d'une comptabilisation initiale sur la base de son coût peut également être comptabilisée postérieurement à sa comptabilisation initiale sur la base de son montant réévalué, aux mêmes conditions que les immobilisations corporelles. Cependant, ce traitement n'est autorisé que si la juste valeur de l'immobilisation incorporelle peut être déterminée par référence à un marché actif.

Section 2

Actifs financiers non courants **(immobilisations financières) : titres et créances**

122-1. Les actifs financiers détenus par une entité, autres que les valeurs mobilières de placement et autres actifs financiers figurant en actif courant, font l'objet d'un enregistrement en comptabilité en fonction de leur utilité et des motifs qui ont prévalu lors de leur acquisition ou lors d'un changement de leur destination, dans l'une des quatre catégories suivantes :

- * titres de participation et créances rattachées, dont la possession durable est estimée utile à l'activité de l'entité, notamment parce qu'elle permet d'exercer une influence sur la société émettrice des titres ou d'en avoir le contrôle : participations dans les filiales, les entités associées ou les co-entreprises ;

- * titres immobilisés de l'activité de portefeuille, destinés à procurer à l'entité à plus ou moins longue échéance une rentabilité satisfaisante, mais sans intervention dans la gestion des entités dont les titres sont détenus ;

- * autres titres immobilisés, représentatifs de parts de capital ou de placements à long terme, que l'entité a la possibilité, ainsi que l'intention ou l'obligation de conserver jusqu'à leur échéance ;

- * prêts et créances émis par l'entité et que l'entité n'a pas l'intention ou pas la possibilité de vendre à court terme : créances clients et autres créances d'exploitation à plus de douze (12) mois, prêts à plus de douze (12) mois consentis à des tiers.

Ces quatre catégories d'actifs financiers constituent des immobilisations financières figurant en actifs non courants (toutefois, dans le cadre de l'élaboration des états financiers consolidés, les titres de participations et créances rattachées font l'objet de retraitements conformément aux règles de la consolidation).

Certaines entités, telles que celles qui opèrent dans le secteur financier ou dans le secteur des assurances, peuvent effectuer des distinctions différentes de celles proposées. Des informations sur les distinctions effectuées figurent alors dans l'annexe.

122-2. A la date d'entrée dans les actifs de l'entité, les actifs financiers sont comptabilisés à leur coût, qui est la juste valeur de la contrepartie donnée, y compris les frais de courtage, les taxes non récupérables et les frais de banque, mais non compris les dividendes et intérêts à recevoir non payés et courus avant l'acquisition.

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

122-4. Le coût amorti correspond au montant auquel l'actif financier (ou le passif financier) a été évalué lors de sa comptabilisation initiale, diminué des remboursements en principal, majoré ou diminué de l'amortissement cumulé de toute différence entre ce montant initial et le montant à l'échéance, et diminué de toute réduction pour perte de valeur ou non recouvrabilité.

122-5. Les participations et créances rattachées détenues dans l'unique perspective de leur cession ultérieure ainsi que les titres immobilisés de l'activité de portefeuille sont considérés comme des instruments financiers disponibles à la vente et sont évalués, après leur comptabilisation initiale, à leur juste valeur qui correspond notamment :

- * pour les titres cotés, au cours moyen du dernier mois de l'exercice ;

- * pour les titres non cotés, à leur valeur probable de négociation, cette valeur pouvant être déterminée à partir de modèles et techniques d'évaluation généralement admis.

Les écarts d'évaluation dégagés lors de cette évaluation à la juste valeur sont comptabilisés directement en diminution ou en augmentation des capitaux propres.

Les montants ainsi constatés en capitaux propres sont repris en résultat net de l'exercice :

- lorsque l'actif financier est vendu, recouvré ou transféré ;

- ou s'il apparaît une indication objective de dépréciation de l'actif (dans ce cas, la perte nette cumulée comptabilisée directement en capitaux propres doit être sortie des capitaux propres et enregistrée dans le résultat net de l'exercice, en tant que perte de valeur).

Lors de la sortie d'un instrument financier disponible à la vente, les écarts constatés par rapport à la comptabilisation initiale sont portés en résultat, sans compensation entre les charges et les produits relatifs à des actifs différents, sauf dans le cas d'instruments financiers de couverture.

122-6. Les placements détenus jusqu'à leur échéance ainsi que les prêts et créances émis par l'entité et non détenus à des fins de transaction sont évalués au coût amorti. Ils sont également soumis à la clôture de chaque exercice à un test de dépréciation afin de constater une éventuelle perte de valeur, conformément aux règles générales d'évaluation des actifs.

122-7. Les plus ou moins-values dégagées lors d'une cession d'immobilisations financières sont comptabilisées à la date de cession, en produits ou en charges opérationnelles.

122-8. En cas de cession partielle d'une partie d'un placement particulier, la valeur d'entrée de la fraction conservée est estimée au coût d'achat moyen pondéré.

122-9. Des informations concernant la méthode de détermination de la valeur comptable des titres ainsi que la méthode de traitement des changements de valeur de marché pour les placements comptabilisés à la valeur de marché figurent dans l'annexe.

Section 3

Stocks et encours

123-1. Les stocks correspondent à des actifs :

- * détenus par l'entité et destinés à être vendus dans le cadre de l'exploitation courante ;

- * en cours de production en vue d'une telle vente ;

correspondant à des matières premières ou fournitures devant être consommées au cours du processus de production ou de prestation de services ;

- * dans le cadre d'une opération de prestation de service, les stocks correspondent au coût des services pour lequel l'entité n'a pas encore comptabilisé les produits correspondants.

Le classement d'un actif en stocks (actifs courants) ou en immobilisations (actifs non courants) s'effectue non pas sur la base de la nature de l'actif mais en fonction de sa destination ou de son usage dans le cadre de l'activité de l'entité.

123-2. Le coût des stocks comprend tous les coûts encourus pour amener les stocks à l'endroit et dans l'état où ils se trouvent :

- * coûts d'acquisition (achats, matières consommables, frais liés aux achats...) ;

- * coûts de transformation (frais de personnel et autres charges variables ou fixes à l'exception des charges qui pourraient être imputables à une utilisation non optimale de la capacité de production de l'entité) ;

- * frais généraux, frais financiers (conformément aux dispositions du point 126-3 et frais administratifs directement imputables aux stocks).

Ces coûts sont calculés soit sur la base des coûts réels, soit sur la base de coûts prédéterminés (coûts standards) régulièrement révisés en fonction des coûts réels.

123-3. Lorsqu'il n'est pas possible de déterminer le coût d'acquisition ou de production par application des règles générales d'évaluation, les stocks sont évalués au coût d'acquisition ou de production des actifs équivalents constaté ou estimé à la date la plus proche de l'acquisition ou de la production desdits actifs.

123-4. Dans les cas où une évaluation sur la base des coûts entraîne des contraintes excessives ou n'est pas réalisable, les actifs en stock (autres que les approvisionnements) sont évalués en pratiquant sur leur prix de vente à la date de clôture de l'exercice un abattement correspondant à la marge pratiquée par l'entité sur chaque catégorie d'actifs.

132-21. Les critères d'unicité et de cohésion justifiant l'établissement et la présentation de comptes combinés sont notamment considérés comme remplis dans les situations suivantes :

- * entités dirigées par une même personne morale ou par un même groupe de personnes ayant des intérêts communs ;

- * entités appartenant aux secteurs coopératif ou mutualiste et constituant un ensemble homogène à stratégie et direction communes ;

- * entités faisant partie d'un même ensemble, non rattachées juridiquement à la société holding (ou sous-holding), mais ayant la même activité et étant placées sous la même autorité ;

- * entités ayant entre elles des structures communes ou des relations contractuelles suffisamment étendues pour engendrer un comportement économique coordonné dans le temps ;

- * entités liées entre elles par un accord de partage de résultat (ou toute autre convention) suffisamment contraignant et exhaustif pour que la combinaison de leurs comptes soit plus représentative de leurs activités et de leurs opérations que les comptes personnels de chacune d'elles.

Section 3

Contrats à long terme

133-1. Un contrat à long terme porte sur la réalisation d'un bien, d'un service, ou d'un ensemble de biens ou services dont les dates de démarrage et d'achèvement se situent dans des exercices différents. Il peut s'agir :

- * de contrats de construction ;

- * de contrats de remise en état d'actifs ou de l'environnement ;

- * de contrats de prestations de services.

133-2. 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).

133-3. Si le système de traitement de l'entité ou la nature du contrat ne permet pas d'appliquer la méthode de comptabilisation à l'avancement, ou si le résultat final du contrat ne peut pas être estimé de façon fiable, il est admis, à titre de simplification, de n'enregistrer en produits qu'un montant équivalent à celui des charges constatées dont le recouvrement est probable (comptabilisation selon la méthode à l'achèvement).

133-4. Lorsqu'à la date d'inventaire, et du fait d'événements survenus ou connus à cette date, il apparaît probable que le total des coûts du contrat sera supérieur au total des produits du contrat (pertes prévisibles à l'achèvement), une provision est constituée à hauteur de la perte totale du contrat non encore mise en évidence par les enregistrements comptables.

Section 4

Impôts différés

134-1. L'imposition différée est une méthode comptable qui consiste à comptabiliser en charges la charge d'impôt sur le résultat imputable aux seules opérations de l'exercice.

134-2. Un impôt différé correspond à un montant d'impôt sur les bénéfices payable (impôt différé passif) ou recouvrable (impôt différé actif) au cours d'exercices futurs.

Sont enregistrées au bilan et au compte de résultat les impositions différées résultant :

- * du décalage temporaire entre la constatation comptable d'un produit ou d'une charge et sa prise en compte dans le résultat fiscal d'un exercice ultérieur dans un avenir prévisible ;

- * de déficits fiscaux ou de crédits d'impôt reportables dans la mesure où leur imputation sur des bénéfices fiscaux ou des impôts futurs est probable dans un avenir prévisible ;

- * des aménagements, éliminations et retraitements effectués dans le cadre de l'élaboration d'états financiers consolidés.

A la clôture de l'exercice, un actif ou un passif d'impôt différé est comptabilisé pour toutes les différences temporelles dans la mesure où ces différences temporelles donneront probablement lieu ultérieurement à une charge ou à un produit d'impôts.

Au niveau de la présentation des comptes, les impôts différés actif sont distingués des créances d'impôt courantes. Les impôts différés passif sont distingués des dettes d'impôt courantes.

134-3. Les impôts différés sont déterminés ou revus à chaque clôture d'exercice sur la base de la réglementation fiscale en vigueur à la date de clôture ou attendue sur l'exercice au cours duquel l'actif sera réalisé ou le passif réglé, sans calcul d'actualisation.

Des informations concernant ces impôts différés figurent dans l'annexe (origine, montant, date d'expiration, méthode de calcul, enregistrement en comptabilité).

Section 5

Contrats de location - financement

135-1. Un contrat de location est un accord par lequel un bailleur cède au preneur pour une période déterminée le droit d'utilisation d'un actif en échange d'un paiement ou d'une série de paiements.

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

Un contrat de location simple désigne tout contrat de location autre qu'un contrat de location-financement.

La classification d'un contrat de location en contrat de location-financement ou en contrat de location simple dépend de la réalité de la transaction plutôt que de la forme du contrat. Les exemples de situations qui conduisent normalement à classer un contrat de location en contrat de location-financement sont les suivants :

- la propriété de l'actif est transférée au preneur au terme de la durée de location ;

- le contrat de location donne au preneur l'option d'acheter l'actif à un prix suffisamment inférieur à sa juste valeur à la date à laquelle l'option peut être levée pour que, dès le commencement du contrat de location, il existe une certitude raisonnable que l'option sera levée ;

- la durée de location couvre la majeure partie de la durée de vie économique de l'actif même s'il n'y a pas transfert de propriété ;

- au commencement du contrat de location, la valeur actualisée des paiements minimaux au titre de la location s'élève au moins à la quasi-totalité de la juste valeur de l'actif loué ;

- les actifs loués sont d'une nature spécifique et seul le preneur peut les utiliser sans leur apporter de modifications majeures.

Les taux de location de terrains qui ne prévoient pas le transfert de la propriété au preneur à l'issue de la durée de location ne peuvent pas constituer des contrats de location-financement. Les versements initiaux éventuellement effectués au titre de ces contrats représentent des pré-loyers (charges comptabilisées d'avance) qui sont amortis sur la durée de contrat de location conformément aux avantages procurés.

135-2. Tout actif faisant l'objet d'un contrat de location - financement est comptabilisé à la date d'entrée en vigueur du contrat en respectant le principe de la prééminence de la réalité économique sur l'apparence :

- * chez le preneur :

- le bien loué est comptabilisé à l'actif du bilan à sa juste valeur, ou à la valeur actualisée des paiements minimaux au titre de la location, si cette dernière est inférieure ;

- l'obligation de payer les loyers futurs est comptabilisée pour le même montant au passif du bilan.

- * chez le bailleur non-fabricant ou non-distributeur du bien loué, la créance constituée par l'investissement net correspondant au bien loué est enregistrée à l'actif au compte 274 Prêts et créances sur contrats de location-financement, en contrepartie des dettes résultant de l'acquisition de ce bien (coût d'acquisition incluant les frais initiaux directs liés à la négociation et à la mise en place du contrat) ;

- * chez le bailleur fabricant ou distributeur du bien loué, la créance est comptabilisée pour un montant égal à la juste valeur du bien conformément aux principes retenus par l'entité pour ses ventes fermes (constatation simultanée de la créance et de la vente). Les pertes ou profits sur ventes sont donc comptabilisés dans le résultat de l'exercice.

Toutefois si les taux d'intérêt du contrat de location sont artificiellement bas, le profit sur la vente doit être limité à ce qu'il aurait été si la location avait été conclue sur la base du taux d'intérêt du marché.

Les frais initiaux directs engagés par le bailleur pour la négociation et la mise en place du contrat sont constatés en charge à la date de conclusion du contrat.

135-3. Au cours du contrat, les loyers sont comptabilisés chez le bailleur comme chez le locataire en distinguant :

- * les intérêts financiers déterminés sur la base d'une formule traduisant un taux de rentabilité périodique constant de l'investissement net ;

- * le remboursement en principal.

L'actif loué fait l'objet d'un amortissement dans la comptabilité du locataire selon les règles générales concernant les immobilisations. S'il n'existe pas une certitude raisonnable que le preneur devienne propriétaire de l'actif à la fin du contrat de location, l'actif doit être totalement amorti sur la plus courte de la durée du contrat de location et de sa durée d'utilité.

135-4. Un contrat de cession associé à un contrat de location - financement est comptabilisé comme s'il ne s'agissait que d'une seule transaction : tout excédent de produits de cession par rapport à la valeur comptable chez le preneur n'est pas enregistré en produit à la date des contrats mais est réparti sur la durée du contrat de location.

Section 6

Avantages octroyés au personnel

136-1. Les avantages accordés par une entité à son personnel en activité ou non actif sont comptabilisés en charges dès que le personnel a effectué le travail prévu en contrepartie de ces avantages, ou dès que les conditions auxquelles étaient soumises les obligations contractées par l'entité vis-à-vis de son personnel sont remplies.

136-2. A chaque clôture d'exercice, le montant des engagements de l'entité en matière de pension, de compléments de retraite, d'indemnités et d'allocations en raison du départ à la retraite ou d'avantages similaires des membres de son personnel et de ses associés et mandataires sociaux est constaté sous forme de provisions.

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

Compte 17 dettes rattachées à des participations

Il est nécessaire de distinguer par des subdivisions spécifiques :

- les dettes rattachées à des participations groupe (filiales ou entités associées) ;
- les dettes rattachées à des participations hors groupe.

18. COMPTES DE LIAISON DES ETABLISSEMENTS ET SOCIETES EN PARTICIPATION.

Le compte 18 est à la disposition des entités pour recevoir, en cours d'exercice, les opérations effectuées entre établissements et avec des sociétés en participation. Il est obligatoirement soldé à la clôture de l'exercice.

Le compte 188 « comptes de liaison entre sociétés en participation » est utilisé pour les opérations réalisées par l'intermédiaire de sociétés en participation ou assimilés (groupements, « joint venture »...).

Le regroupement des comptes de la société en participation dans la comptabilité du gérant responsable de la gestion des opérations est effectué par ce compte 188.

CLASSE 2**COMPTES D'IMMOBILISATIONS****20. IMMOBILISATIONS INCORPORELLES ET ECART D'ACQUISITION***Immobilisations incorporelles générées en interne :*

Une subdivision du compte 20 (compte 203, « frais de développement immobilisables ») enregistre à son débit les frais de développement inscrits à l'actif dans les conditions fixées par la présente réglementation.

Cet enregistrement à l'actif s'effectue en contrepartie d'un compte 73 « production immobilisée d'actifs incorporels » (après enregistrement des coûts correspondant à ces actifs dans les comptes de charge par nature de la même période).

Les dépenses relatives à un élément incorporel qui ont été initialement comptabilisées en charges par l'entreprise dans ses états financiers annuels antérieurs (ou ses rapports financiers antérieurs) ne peuvent pas être incorporées dans le coût d'une immobilisation incorporelle à une date ultérieure.

Autres immobilisations incorporelles :

Une subdivision du compte 20 « logiciels informatiques et assimilés » (compte 204) est débitée :

- du coût d'acquisition des licences se rapportant à l'utilisation de logiciels en contrepartie des comptes de tiers ou des comptes financiers ;
- ou du coût de production des logiciels créés en contrepartie d'un compte « production immobilisée d'actifs incorporels » (subdivision du compte 73) (après enregistrement des charges les concernant dans les comptes par nature).

Les autres éléments d'actif non courant incorporel s'enregistrent directement dans des subdivisions du compte 20 (en contrepartie des comptes de tiers ou des comptes financiers) ;

- 205 « Concessions et droits similaires, brevets, licences, marques » ;
- 208 « Autres immobilisations incorporelles ».

Le compte 205 enregistre les concessions ou licences acquises dans le but de disposer d'un droit pendant la durée du contrat : concession d'utilisation de marques, licences d'exploitation de procédés par exemple.

Les licences d'exploitation de logiciels informatiques et assimilés font l'objet d'un enregistrement dans un compte particulier (compte 204).

Sortie d'une immobilisation incorporelle :

Les profits ou les pertes provenant de la mise hors service ou de la sortie d'une immobilisation incorporelle sont déterminés par différence entre les produits de sortie nets estimés et la valeur comptable de l'actif, et sont comptabilisés en produits ou en charges dans les comptes 65 (subdivision moins-values sur sorties d'actifs immobilisés non financiers) ou 75 (subdivision plus-values sur sorties d'actifs immobilisés non financiers).

Ecart d'acquisition :

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

L'écart d'acquisition est un actif non identifiable, et par conséquent doit être distingué des immobilisations incorporelles qui, par définition, sont des actifs identifiables.

Les pertes de valeur constatées à la suite d'un test de dépréciation sur un écart d'acquisition ne peuvent pas faire l'objet de reprises ultérieures, contrairement aux pertes de valeur constatées sur les autres actifs.

21. IMMOBILISATIONS CORPORELLES

Les comptes d'immobilisations corporelles sont débités, à la date d'entrée des actifs sous le contrôle de l'entité :

- de la valeur d'apport ;
- du coût d'acquisition ;
- du coût de production.

Par le crédit, suivant le cas :

- d'un compte « capital » (subdivision compte 10) ou du compte « associés - opérations sur le capital » (subdivision compte 45 groupe et associés) ;
- d'un compte 40 « fournisseurs » ou autres comptes concernés ;
- d'un compte 73 « production immobilisée ».

Les éléments suivants peuvent être distingués s'ils sont d'un montant significatif :

- 211 terrains
- 212 agencements et aménagements de terrain
- 213 constructions
- 215 installations techniques, matériel et outillage industriels
- 218 autres immobilisations corporelles.

Et éventuellement :

- installations générales, agencements, aménagements ;
- matériels de transport ;
- mobilier de bureau, matériels de bureau et matériels informatiques ;
- emballages récupérables.

Les profits ou les pertes provenant de la mise hors service ou de la sortie d'une immobilisation corporelle sont déterminés par différence entre les produits de sortie nets estimés et la valeur comptable de l'actif, et sont comptabilisés en produits ou en charges dans les comptes 65 (subdivision moins-values sur sorties d'actifs immobilisés non financiers) ou 75 (subdivision plus-values sur sorties d'actifs immobilisés non financiers).

Les immobilisations qui n'appartiennent pas juridiquement à l'entité mais qui néanmoins correspondent à la définition d'un actif immobilisé telle qu'elle est précisée dans la présente réglementation doivent faire l'objet d'un enregistrement distinct dans des subdivisions du compte 21 lorsque l'information ainsi fournie est à la fois significative et pertinente.

Cas particulier : les immobilisations en location-financement

Les immobilisations en location-financement qui ne sont pas juridiquement propriété de l'entité mais qui répondent à la définition d'un actif figurent en immobilisations corporelles à l'actif du preneur, et en créances à l'actif du bailleur.

Comptabilisation chez le preneur :

Le bien en location-financement figure à l'actif du preneur au montant le plus faible entre la juste valeur du bien loué et la valeur actualisée des paiements minimaux prévus au contrat (ces paiements minimaux incluant la valeur actualisée de rachat en fin de bail, si à la conclusion du contrat il existe une certitude raisonnable que l'option d'achat sera levée).

La valeur actualisée est déterminée au taux implicite du contrat, ou à défaut au taux d'intérêt d'endettement marginal du preneur.

Dès la prise de contrôle par le preneur, le bien est enregistré :

- au débit d'un compte d'immobilisation,
- par le crédit d'un compte de dettes sur contrat de location-financement.

Lors du paiement des redevances prévues au contrat, le montant de la redevance est enregistré au crédit d'un compte de trésorerie :

- par le débit du compte dettes sur contrat de location-financement (sous-compte 167) pour la partie remboursement en principal d'une part ;
- par le débit d'un compte frais financiers pour la partie, intérêts d'autre part.

Par ailleurs, le bien est traité après sa comptabilisation initiale comme les autres immobilisations de l'entité amortissement sur la durée d'utilité, éventuellement constatation d'une perte de valeur.

Location-financement, levée de l'option d'achat

En fin de contrat,

— si le preneur décide de conserver le bien et doit pour cela verser une dernière échéance correspondant contractuellement à la levée de l'option d'achat, le montant de cette dernière échéance doit correspondre au solde du compte de dettes sur contrat de location, et le paiement de cette échéance viendra solder ce compte de dettes ;

— si le preneur ne lève pas l'option d'achat, le bien revient au bailleur et est sorti de l'actif du preneur ; cette sortie pour valeur nulle ne devrait pas entraîner de plus ou moins-value pour le preneur car la durée d'amortissement du bien aura été identique à la durée de location. Dans ce cas, le compte de dettes (167) correspondant est soldé par le crédit du compte 78 reprises sur pertes de valeurs et provisions.

Comptabilisation chez le bailleur :

Le montant des biens mis en location-financement figure chez le bailleur à l'actif dans un compte de créances (immobilisations financières pour la partie à plus d'un an au compte 274 « prêts et créances sur contrats de location-financement », et non dans un compte d'immobilisations corporelles, même si le bailleur conserve la propriété du bien sur un plan juridique.

Le montant de la créance est égal au montant de l'investissement indiqué sur le contrat de location, ce montant correspondant en pratique à la juste valeur du bien donné en location - financement.

Dans le cas d'un contrat de location-financement consenti par un bailleur de fonds non-fabricant et non-distributeur, ce montant est majoré des coûts directs liés à la négociation et à la mise en place du contrat.

Le revenu financier (partie du loyer qui rémunère l'investissement du bailleur) est constaté en produit au fur et à mesure des paiements des redevances par le preneur, sur la base d'un montant calculé au moyen d'une formule traduisant le taux de rentabilité global du contrat pour le bailleur (taux d'intérêt effectif global).

Ainsi chaque redevance perçue fait l'objet d'une comptabilisation chez le bailleur :

- au crédit d'un compte de produits financiers (compte 763 « revenus de créances ») ;
- au crédit du compte de prêts concerné pour la partie remboursement en capital (compte 274 « prêts et créances sur contrats de location-financement ») ;
- par le débit d'un compte de trésorerie.

Contrats de location-financement consentis par un bailleur fabricant ou distributeur

Ce genre de contrat procure au bailleur deux types de revenus :

- le profit ou la perte résultant d'une vente simple ;
- un produit financier sur la durée de vie du bail.

La vente est comptabilisée suivant les règles habituelles de l'entité pour une cession : enregistrement au crédit d'un compte de produits sur vente (compte 70) par le débit d'un compte de tiers prêts et créances sur contrat de location-financement (compte 274).

Toutefois si les taux d'intérêt du contrat de location sont sensiblement inférieurs aux taux du marché, le profit réalisé sur la vente sera limité au profit que l'on obtiendrait si l'on facturait à un taux d'intérêt commercial.

Dans ce cas, le montant de la vente et de la créance est comptabilisé pour la somme des valeurs actualisées au taux d'intérêt commercial des paiements minimaux prévus au contrat augmenté éventuellement de la valeur résiduelle du bien en fin de contrat (c'est-à-dire la valeur actualisée de rachat en fin de bail prévue au contrat).

Par ailleurs, contrairement aux règles applicables aux locations-financements consenties par un non-fabricant et non-distributeur, les coûts directs initiaux engagés par le bailleur fabricant ou distributeur pour la négociation et la mise en place du contrat (commissions, honoraires...) sont constatés en charges à la date de conclusion du contrat, sans possibilité d'étalement sur la durée du bail. En effet, on considère que ces coûts sont liés à la réalisation par le fabricant ou le distributeur d'un profit sur les ventes.

Location-financement, levée de l'option d'achat

En fin de contrat,

- si le preneur conserve le bien et verse une dernière échéance correspondant à la levée de l'option d'achat, ce paiement devra correspondre chez le bailleur au solde du compte de créance concerné, et viendra donc solder ce compte.
- si le preneur remet le bien au bailleur, le bailleur enregistrera le bien à son actif en compte stock ou en compte immobilisation pour le montant de l'option d'achat non levée, montant devant correspondre au solde de créance restant due par le preneur (ce compte créance sera ainsi soldé).

Selon l'utilisation envisagée, le bien ainsi repris pourra figurer dans les stocks du bailleur (en vue d'une prochaine vente) ou dans ses immobilisations (si le bailleur envisage d'utiliser lui-même le bien ou envisage de le proposer en location simple à d'autres tiers).

22. IMMOBILISATIONS EN CONCESSION

La concession de service public est définie comme un contrat par lequel une personne publique (concédant) confie à une personne physique ou à une personne morale (concessionnaire) l'exécution d'un service public, à ses risques et périls, pour une durée déterminée et généralement longue, et moyennant le droit de percevoir des redevances sur les usagers du service public.

Les règles comptables en matière de concession de service public sont applicables aux contrats apparentés à la concession tels que les contrats d'affermage.

Les opérations relatives à la concession sont enregistrées dans la comptabilité du concessionnaire ; cependant elles sont généralement dissociées des autres opérations du concessionnaire en fonction des clauses de la convention ainsi que des besoins de gestion et d'information.

L'utilisation de sous-comptes spécifiques au niveau des comptes de bilan comme au niveau des comptes de résultat permet le plus souvent cette dissociation.

Les immobilisations incorporelles ou corporelles mises en concession par le concédant ou par le concessionnaire sont inscrites en compte 22, et sont éventuellement ventilées dans les mêmes conditions que celles inscrites aux comptes 20 et 21.

Le compte 22 peut également faire l'objet pour des raisons de gestion interne de subdivisions permettant de dissocier les immobilisations mises en concession par le concédant et les immobilisations mises en concession par le concessionnaire.

La contrepartie de la valeur des actifs mis gratuitement dans la concession par le concédant est enregistrée au crédit dans une subdivision du compte 229 « droits du concédant » et figure au passif du bilan (passif non courant).

Le compte 229 est débité par le crédit du compte 282 « amortissement des immobilisations » mises en concession au fur et à mesure des amortissements pratiqués. En fin de concession, le compte 229 aura pour solde la valeur comptable nette des immobilisations mises en concession ; il sera soldé lors de la remise du bien au concédant en contrepartie des comptes d'immobilisation et d'amortissement concernés.

23. IMMOBILISATIONS EN COURS

Ces comptes ont pour objet de faire apparaître la valeur des immobilisations non encore achevées à la fin de chaque exercice, ainsi que les avances et acomptes versés par l'entité à des tiers en vue de l'acquisition d'une immobilisation.

Ces comptes sont soldés lorsque l'immobilisation est prête à être mise en service, avec pour contrepartie des comptes d'immobilisations (compte 21).

Aucun amortissement n'est pratiqué sur des immobilisations en cours, mais une perte de valeur est constatée si compte tenu des changements d'estimation survenus au cours des travaux, la valeur recouvrable de l'immobilisation devient inférieure à sa valeur comptable.

Les immobilisations en cours se répartissent en deux groupes :

- les immobilisations qui résultent de travaux de plus ou moins longue durée confiés à des tiers ;
- les immobilisations créées par les moyens propres de l'entité.

a) Immobilisations acquises auprès des tiers :

Les immobilisations dont la réalisation est confiée à des tiers et qui ne sont pas achevées à la fin de l'exercice sont inscrites en immobilisations en cours, en contrepartie des comptes de tiers concernés (comptes classe 4), sur la base des factures ou des décomptes de travaux fournis par ces tiers.

b) Immobilisations créées par les moyens propres de l'entité :

Les immobilisations créées par les moyens propres de l'entité et non achevées à la fin de l'exercice sont inscrites en immobilisations en cours en contrepartie d'un compte 73 « production immobilisée » pour le coût de production des éléments en cours (après enregistrement des charges dans les comptes de charges correspondant, comptes classe 6).

c) Avances et acomptes versés sur commandes d'immobilisations :

Les avances et acomptes versés à des tiers dans le cadre de l'acquisition d'immobilisations sont portés dans une subdivision du compte 23 « avances et acomptes versés sur commandes d'immobilisations ».

Les entités ont également la faculté de comptabiliser en cours d'exercice ces avances et acomptes dans une subdivision du compte 40 intitulé « fournisseurs - débiteurs : avances et acomptes versés, RRR à obtenir, autres créances », à condition en fin d'exercice de virer ces avances et acomptes en compte 23 afin qu'ils apparaissent au bilan sous la rubrique immobilisations.

26. PARTICIPATIONS ET CREANCES RATTACHEES A DES PARTICIPATIONS

Ce compte 26 reçoit à son débit le coût d'acquisition (ou la valeur d'apport) des titres de participation ainsi que les créances rattachées à ces titres.

En cas de titres dont la valeur nominale est partiellement libérée, la valeur totale est portée au débit du compte 26 - « participations et créances rattachées à des participations », en contrepartie du compte de tiers (ou du compte financier) pour la partie appelée, et d'une

subdivision du même compte (compte 269) « versements restant à effectuer sur titres de participation non libérés » pour la partie non appelée (cette dernière étant ensuite soldée au fur et à mesure des montants appelés versés, en contrepartie des comptes financiers).

En cas de cession des titres de participation, les plus ou moins-values dégagées sont enregistrées en produits ou en charges (subdivision des comptes 75 et 65).

27. AUTRES IMMOBILISATIONS FINANCIERES

Les autres immobilisations financières (compte 27) comprennent :

— compte 271, les titres, autres que les titres de participation et que les titres immobilisés de l'activité de portefeuille, que l'entité n'a pas l'intention ou la possibilité de revendre à bref délai, il peut s'agir de titres dont la détention durable est subie plus que voulue ;

— compte 272, les titres représentatifs de droit de créance telles que les parts de fonds commun de placement que l'entité a l'intention de conserver durablement ;

— compte 273, les titres immobilisés de l'activité de portefeuille ; l'activité de portefeuille consiste pour une entité à investir tout ou partie de ses actifs dans un portefeuille de titres pour en retirer, à plus ou moins longue échéance, une rentabilité satisfaisante ; cette activité s'exerce sans intervention dans la gestion des entités dont les titres sont détenus ;

— compte 274, les prêts, qui correspondent à des fonds versés à des tiers en vertu de dispositions contractuelles par lesquelles l'entité s'engage à transmettre à des personnes physiques ou morales l'usage de moyens de paiement pendant un certain temps. Les créances correspondant aux locations à recevoir dans le cadre de contrat de location-financement sont assimilées à des prêts ;

— compte 275, les dépôts et cautionnements qui constituent des créances également assimilables à des prêts ;

— compte 276, les autres créances immobilisées, qui ne peuvent pas être classées dans les catégories précédentes ;

— compte 279, les versements à effectuer sur titres immobilisés non libérés.

Ces actifs financiers doivent être initialement évalués au coût, qui est la juste valeur de la contrepartie donnée ou reçue pour acquérir l'actif.

Après leur comptabilisation initiale, tous les actifs financiers doivent être réévalués à la juste valeur, à l'exception des trois catégories d'actifs suivants qui doivent être comptabilisés à leur coût amorti :

— les prêts et créances émis par l'entité qui ne sont pas détenus à des fins de transaction,

— les autres placements à échéance fixée que l'entité a l'intention et la capacité de détenir jusqu'à leur échéance,

— et tout actif financier qui n'a pas de prix coté sur un marché actif et dont la juste valeur ne peut être évaluée de manière fiable.

A la clôture de l'exercice, les intérêts courus non échus sont inscrits dans des subdivisions appropriées aux comptes par nature.

Les remboursements en capital de l'ensemble de ces dettes ou créances sont enregistrés au crédit de chacun des comptes visés, en contrepartie des comptes financiers.

28. AMORTISSEMENTS DES IMMOBILISATIONS

Les amortissements des immobilisations sont portés au crédit des comptes 28 « amortissement des immobilisations ». Ces comptes sont subdivisés selon le même niveau de détail que les comptes principaux (20 et 21) sur lesquels ils portent.

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

En cas de cession, d'expropriation ou de disparition indemnisée ou non (mise au rebut) des éléments d'actifs, les comptes d'amortissements y afférents sont virés au compte 20 ou 21 concerné.

Les immobilisations incorporelles sont amorties sur la base de leur durée d'utilité. Cette durée d'utilité est présumée ne pas dépasser vingt (20) ans, sauf cas exceptionnel qui doit être justifié dans l'annexe.

29. PERTES DE VALEUR SUR IMMOBILISATIONS

Lors de la constatation de perte de valeur, le compte 29 est crédité par le débit des comptes de dotation (d'exploitation, financières ou exceptionnelles) concernés (compte 68).

Le compte de perte de valeur est réajusté à la fin de chaque exercice par :

- le débit des comptes de dotation correspondants, lorsque le montant de la perte de valeur est augmenté ;

- le crédit d'un compte 78 (de même niveau que celui utilisé pour la dotation), lorsque le montant de la perte de valeur est diminué ou annulé (perte de valeur devenue, en tout ou en partie, sans objet).

Le montant net des immobilisations, après déduction des amortissements et des pertes de valeur, figure au bilan.

A la date de cession de l'immobilisation, la perte de valeur antérieurement constatée est enregistrée en diminution de la valeur de l'immobilisation afin de déterminer la plus ou moins-value à constater dans le compte de résultat.

CLASSE 3

COMPTES DE STOCKS ET ENCOURS

Deux critères de classement sont généralement retenus dans le cadre de la nomenclature des comptes de stocks :

- l'ordre chronologique du cycle de production (approvisionnements, en cours de production, production stockée, marchandises revendues en l'état) ;

- la nature de l'actif stocké, qui fait l'objet d'une ventilation au sein de chaque entité selon ses besoins internes de gestion.

Au niveau comptable, on retient la distinction entre :

- les marchandises achetées en vue d'être revendues en l'état (compte 30) ;

- les matières premières et fournitures (compte 31) achetées pour être transformées et entrant dans la composition des produits traités ou fabriqués ;

- les autres approvisionnements (compte 32), dont les matières consommables (321), les fournitures consommables (compte 322) et les emballages (compte 326), qui sont les substances et objets qui concourent au traitement, à la fabrication ou à l'exploitation sans entrer dans la composition des produits traités ou fabriqués ;

- les encours de production de biens (compte 33) ;

- les encours de production de services (compte 34) ;

- les produits fabriqués par l'entité (compte 35) dont : produits intermédiaires (compte 351), produits finis (compte 355), produits résiduels ou matières de récupération (compte 358) ;

- les stocks provenant d'immobilisations (compte 36) qui comprennent les éléments démontés ou récupérés des immobilisations corporelles (ce compte est débité par le crédit du compte d'immobilisation concerné) ;

- les stocks contrôlés par l'entité mais non détenus physiquement à la clôture de l'exercice : stocks en dépôt ou en consignment, stocks en cours de route (compte 37).

Le choix de la méthode de suivi en comptabilité des stocks (méthode de l'inventaire permanent ou méthode de l'inventaire intermittent), relève d'une décision de gestion.

a) Comptabilisation dans le cadre de l'inventaire intermittent :

Enregistrement des approvisionnements et marchandises consommés :

1) Au cours de la période :

Le compte 38 « achats stockés » est débité du montant des achats et des frais accessoires d'achat par le crédit d'un compte de fournisseurs ou d'un compte de trésorerie, en fonction des besoins d'information et de gestion.

Le compte 38 est subdivisé selon le même schéma que les comptes 60 « achats consommés » et que les autres comptes de stocks, 380 « marchandises stockées », 381 « matières premières et fournitures stockées », 382 « autres approvisionnements stockés ».

Les éléments de faible valeur dont le montant hors taxe n'excède pas 30.000 DA peuvent être constatés comme charge déductible de l'exercice de leur attachement.

Les biens acquis à titre gratuit sont inscrits à l'actif pour leur valeur vénale.

Dans le cadre de contrat, (le reste sans changement).

4)(sans changement).....

5) Les provisions constituées en vue de faire face à des charges et des pertes de valeurs sur compte de stocks et de tiers nettement précisées et que des événements en cours rendent probables, à condition qu'elles aient été effectivement constatées dans les écritures de l'exercice et figurent au relevé des provisions prévu à l'article 152.

Les établissements de banque ou de crédit ... (sans changement jusqu'à) s'est produite la transformation de la société.

6)(le reste sans changement)..... ».

Art. 6. — Il est créé au sein du code des impôts directs et taxes assimilées, un article 141 *ter* rédigé comme suit :

« Art. 141 *ter*. — Les entreprises doivent respecter les définitions édictées par le système comptable financier, sous réserve que celles-ci ne soient pas incompatibles avec les règles fiscales applicables pour l'assiette de l'impôt ».

Art. 7. — Les dispositions de l'article 150 du code des impôts directs et taxes assimilées sont modifiées, complétées et rédigées comme suit :

« Art. 150. — Le taux de l'impôt sur les bénéfices des sociétés est fixé à :

— 19 % pour les activités de production de biens, le bâtiment et les travaux publics, ainsi que les activités touristiques.

Ce taux s'applique également aux activités mixtes dans le cas où le chiffre d'affaires des activités visées au précédent alinéa est égal ou supérieur à 50% du chiffre d'affaires total.

— 25 % (Sans changement jusqu'à) les activités minières et d'hydrocarbures.

Par activités de bâtiment et des travaux publics, il y a lieu d'entendre les activités immatriculées en tant que telles au registre de commerce et donnent lieu au paiement des cotisations sociales spécifiques au secteur.

L'activité touristique s'entend de la gestion des complexes touristiques ainsi que les stations thermales, à l'exclusion des agences de voyages.

2)(le reste sans changement)..... ».

Art. 8. — Les dispositions de l'article 169 du code des impôts directs et taxes assimilées sont complétées par un paragraphe 3, rédigé comme suit :

« Art. 169. — 1) (sans changement).....

2) (sans changement).....

3) Les frais préliminaires inscrits en comptabilité, antérieurement à l'entrée en vigueur du système comptable financier, sont déductibles du résultat fiscal suivant le plan de résorption initial ».

Art. 9. — Les dispositions de l'article 171 du code des impôts directs et taxes assimilées sont modifiées et rédigées comme suit :

« Art. 171. — Sont déductibles du revenu ou du bénéfice imposable jusqu'à concurrence de dix pour cent (10%) du montant de ce revenu ou bénéfice, dans la limite d'un plafond de cent millions de dinars (100.000.000 DA), les dépenses engagées dans le cadre de la recherche développement au sein de l'entreprise, à condition que le montant admis en déduction soit réinvesti dans le cadre de cette recherche

Les montants réinvestis doivent être déclarés à l'administration fiscale et également à l'institution nationale chargée du contrôle de la recherche scientifique.

Les activités de recherche développement en entreprise sont définies par un arrêté conjoint du ministre chargé des finances, du ministre chargé de la recherche scientifique et du ministre sectoriellement compétent ».

Art. 10. — Les articles 185 et 186 de la section 8 du code des impôts directs et taxes assimilées sont modifiés, complétés et rédigés comme suit :

Section 8

Réévaluation des actifs

« Art. 185. — La plus value résultant de la réévaluation d'immobilisations, à la date d'entrée du nouveau système comptable financier, sera rapportée au résultat fiscal dans un délai maximum de cinq (5) ans ».

« Art. 186. — Le supplément des dotations aux amortissements dégagé des opérations de réévaluation sera rapporté au résultat de l'année ».

Art. 11. — Les dispositions de l'article 220 du code des impôts directs et taxes assimilées sont modifiées et rédigées comme suit :

« Art. 220. — N'est pas compris dans le chiffre d'affaires servant de base à la taxe :

1) à 6) — (sans changement).....

7) Le montant réalisé en devises dans les activités touristiques, hôtelières, thermales, de restauration classée et de voyagistes ».

Art. 12. — Les dispositions de l'article 282 septième du code des impôts directs et taxes assimilées sont modifiées et rédigées comme suit :

Art. 23. — Les dispositions de l'article 116 de l'ordonnance n° 95-27 du 30 décembre 1995 portant loi de finances pour 1996 sont modifiées, complétées et rédigées comme suit :

« Art. 116. — Les indemnités liées
(sans changement jusqu'à) sur les pénalités de recouvrement à concurrence de 30% du montant de celles-ci.

..... (le reste sans changement)

Art. 24. — Les dispositions de l'article 31 de l'ordonnance n° 08-02 du 21 Rajab 1429 correspondant au 24 juillet 2008 portant loi de finances complémentaire pour 2008, sont modifiées et rédigées comme suit :

« Art. 31. — A compter de la promulgation de la présente ordonnance et jusqu'au 31 décembre 2018, sont exemptés de la taxe sur la valeur ajoutée les loyers versés dans le cadre de crédit bail portant sur :

- les matériels agricoles produits en Algérie ;
- les matériels et équipements produits en Algérie, nécessaires à la réalisation des chambres froides et des silos destinés à la conservation des produits agricoles ;
- les matériels et équipements produits en Algérie, nécessaires à l'irrigation économisant l'eau, utilisés exclusivement dans le domaine agricole ;
- les équipements produits en Algérie, utilisés dans la réalisation des mini laiteries destinées à la transformation du lait cru ;
- les matériels et équipements produits en Algérie, nécessaires à la culture des olives, à la production et au stockage de l'huile d'olive ;
- les matériels et équipements produits en Algérie, nécessaires à la rénovation de moyens de production et de l'investissement dans l'industrie de transformation.

La liste des matériels et équipements est fixé par un arrêté conjoint du ministre chargé des finances, du ministre chargé de l'agriculture et du ministre chargé de l'industrie.

Art. 25. — Les détournements avérés des avantages fiscaux accordés aux agriculteurs aux fins d'exploitation d'activités autres que celles pour lesquelles les avantages ont été accordés, entraînent le rappel du paiement des impôts et taxes qui auraient dû être acquittés majorés par des pénalités de 100%.

Art. 26. — « Sont assujettis au paiement du droit de timbre, les actes consulaires délivrés aux ressortissants algériens ou étrangers, ainsi que les documents d'identité et de voyage délivrés aux ressortissants algériens par les représentations diplomatiques et consulaires algériennes à l'étranger.

Une décision conjointe des ministres chargés des finances et des affaires étrangères fixera annuellement la contre-valeur en monnaie étrangère à percevoir pour chaque catégorie de documents ».

Art. 27. — Le minimum du capital des sociétés est constitué par le minimum légal prévu par le code de commerce ou les législations spécifiques augmenté des plus-values de réévaluation intégrées au capital.

Pour les sociétés ayant bénéficié d'avantages fiscaux, le minimum est égal au capital initialement déclaré majoré des plus-values de réévaluation intégrées au capital.

Art. 28. — Les cessions d'actions ou de parts sociales des sociétés ayant bénéficié des réévaluations réglementaires donnent lieu au paiement d'un droit d'enregistrement additionnel dont le taux est fixé à 50%.

Le droit est assis sur le montant de la plus-value dégagée.

Sont également soumises à ce droit les cessions des immobilisations réévaluées. Ce droit est assis sur le montant de la plus-value de réévaluation.

Art. 29. — L'inscription au fichier national des fraudeurs, auteurs d'infractions graves aux législations et réglementations fiscales douanières et commerciales, ainsi que le défaut de dépôt légal des comptes sociaux, entraîne, pour ces derniers, les mesures suivantes :

- exclusion du bénéfice d'avantages fiscaux et douaniers liés à la promotion de l'investissement ;
- exclusion du bénéfice des facilitations accordées par les administrations fiscales, douanières et de commerce ;
- exclusion de soumission aux marchés publics ;
- exclusion des opérations de commerce extérieur.

Art. 30. — Les dispositions de l'article 13 de l'ordonnance n° 06-04 du 15 juillet 2006 portant loi de finances complémentaire pour 2006 sont modifiées et rédigées comme suit :

« Art. 13. — Il est institué, auprès de la direction générale des impôts, un fichier national des fraudeurs, auteurs d'infractions graves aux législations et réglementations fiscales, douanières, bancaires, financières, commerciales, ainsi que le défaut de dépôt légal des comptes sociaux.

Les modalités d'organisation et de gestion de ce fichier seront déterminées par voie réglementaire ».

Art. 31. — Les impôts, droits et taxes dus dans le cadre de l'exécution d'un contrat et légalement incombant au partenaire étranger, ne peuvent être pris en charge par les institutions, organismes publics et entreprises de droit algérien.

Ces dispositions s'appliquent aux contrats conclus à compter de la date de promulgation de la présente ordonnance.

Les avenants aux contrats initiaux sont considérés comme nouveaux contrats pour l'application des présentes prescriptions.

Art. 7. — Les dispositions de l'*article 138* du code des impôts directs et taxes assimilées sont modifiées et rédigées comme suit :

« *Art. 138 -1* — Les activités exercées par les jeunes promoteurs d'investissements éligibles à l'aide du « Fonds national de soutien à l'emploi des jeunes » (sans changement jusqu'à) la mise en exploitation.

Si ces activités sont exercées dans une zone à promouvoir, la période d'exonération est portée à six (6) années, à partir de la date de mise en exploitation.

Cette période est prorogée de deux (2) années lorsque les promoteurs d'investissements s'engagent à recruter au moins trois (3) employés à durée indéterminée.

Le non-respect des engagements liés au nombre d'emplois créés entraîne le retrait de l'agrément et le rappel des droits et taxes qui auraient dû être acquittés.

Lorsqu'une entreprise dont l'activité est déployée...(le reste sans changement)..... ».

Art. 8. — Les dispositions de l'*article 141* du code des impôts directs et taxes assimilées sont modifiées, complétées et rédigées comme suit :

« *Art. 141 : 1) et 2)* (sans changement)

3) Les amortissements réellement effectués dans la limite de ceux qui sont généralement admis d'après les usages de chaque nature d'industrie, de commerce ou d'exploitation prévus par voie réglementaire et conformément aux dispositions de l'article 174.

Les éléments de faible valeur dont le montant hors taxe n'excède pas 30.000 DA peuvent être constatés comme charge déductible de l'exercice de leur attachement.

Les biens acquis à titre gratuit sont inscrits à l'actif pour leur valeur vénale.

Toutefois, la base de calcul des annuités d'amortissement déductibles est limitée pour ce qui est des véhicules de tourisme à une valeur d'acquisition unitaire de 1.000.000 DA.

Ce plafond de 1.000.000 DA ne s'applique pas lorsque le véhicule de tourisme constitue l'outil principal de l'activité de l'entreprise.

La base d'amortissement des immobilisations ouvrant droit à déduction de la T.V.A et servant à une activité admise à la T.V.A est calculée sur le prix d'achat ou de revient hors T.V.A.

Celle des immobilisations servant à une activité non assujettie à la T.V.A est calculée T.V.A comprise.

L'amortissement des immobilisations est calculé suivant le système linéaire. Toutefois, les contribuables peuvent, dans les conditions fixées par l'article 174 paragraphes 2 et 3, pratiquer l'amortissement dégressif ou l'amortissement progressif.

Dans le cadre de contrat de crédit-bail, l'amortissement est calculé sur une période égale à la durée du contrat de crédit-bail.

4) (sans changement)

Annexe n° 15 : La situation des titres de participation détenus par SONATRACH SPA au 31/12/2010.

Sociétés de droit Algérien		Unité : Millions de Dinars	
Désignation		Capital	% Participation
Société d'Investissement et de Participation	SIP	200	100%
Holding Raffinage et Chimie des Hydrocarbures	RCH	20 000	100%
Holding Services Para-Pétroliers	SPP	400	100%
Holding Valorisation des Hydrocarbures	SVH	200	100%
Holding Activités Industrielles Externes	AIE	6 500	100%
NAFTOGAZ	NAFTOGAZ	30	100%
Institut Algérien des Hautes Etudes Financières	IAHEF	30	10%
OSPREC	OSPREC	42,60	49,5%
Société de Gestion et de Services de Soutien	SGS	3 000	100%
Algerian Energy Telecom Compagny	AETC	200	50%
Institut Algérien du Pétrole	IAP	1 500	80%
Sociétés de droit Etranger		Capital	% Participation
Mariconsult Spa	MARICONSULT	'EURO 103 300	50%
Samco (Sagl)	SAMCO	CHF 20 000	5%
Medgaz	MEDGAZ	'EURO 28 500 000	36%
Joint venture Algerian Nippon Gas Transportation Corporation	JV ANGTC	USD 100 000	25%
Joint venture Skikda LNG Transportation Corporation	SLTC	'USD 200 000	25%
Joint venture Mediterranean LNG Transportation Corporation	MLNGTC	'USD 200 000	25%
Sonatrach International Holding Coporation	SIHC	'USD 120 000 000	100%
Société In Salah Gas Limited	ISGL	GPB 180	50%
Société In Salah Gas Services Limited	ISGSL	GPB 180	50%
Galsi	GALSI	'EURO 37 242 300 *	41,6185%
* non inclus le montant constaté en réserves pour prime d'émission 57 638 700 Euros			
Tranmed	TRANSMED	'EURO 240 000	50%
Sonatrach RE	SH RE	'EURO 20 000 000	90%
Energias de Portugal	EDP	'EURO 341 870 701	2,235%
Naftec Mauritanie S.A	Naftec Mauritanie	Ouguiyas 120 000 000	51%
Société Mauritanienne de Gaz	SOMAGAZ	Ouguiyas 150 000 000	33%

Source : Rapport financier 2010 de SONATRACH.

Annexe n° 16 : Bilan de SONATRACH SPA au 31/12/2010.

BILAN ACTIF		Unité : Millions de Dinars	
		2010	2009
Actifs non courants			
Immobilisations Incorporelles		1 920	2 797
Immobilisations Corporelles	note 12	166 578	158 830
Immobilisations en Concession		10	-
Equip. Fixes & Compl. de Production	note 12	1 122 330	1 016 668
Immobilisations en-cours	note 12	1 859 113	1 344 650
Participations et créances rattachées	note 13	366 437	315 656
Autres immobilisations financières	note 13	15 151	12 327
Produits et charges différés		5 549	5 626
Total actifs non courants		3 537 088	2 856 553
Actifs courants			
Stock et En-Cours	note 14		
Stocks de marchandises		2	2
Matières premières et fournitures		3 880	708
Autres Approvisionnements		280 786	178 270
Encours de production de biens		-	13
Encours de production de services		-	-
Stocks de produits		93 916	69 159
Stocks provenant d'immobilisations		-	-
Stocks à l'extérieur		1 766	1 446
Total Stock et En-Cours		380 350	249 598
Créances et emplois assimilés	note 15		
Fournisseurs et comptes rattachés		141 789	183 325
Clients et comptes rattachés		605 219	363 346
Personnel et comptes rattachés		210	160
Organismes sociaux et cptes rattachés		691	593
Etat, Collectivités Publiques, Organismes		70 795	55 769
Groupe et Associés		787 614	702 263
Débiteurs et Créiteurs Divers		15 962	16 958
Comptes transitoires ou d'attente		-	9 064
Charges et produits constatés d'avance		2 530	3 895
Total Créances et Emplois Assimilés		1 624 810	1 335 374
Disponibilités et Assimilées			
Valeurs mobilières de placement		29 940	90 358
Banques, Etab. Financiers & Assimilés		1 036 566	875 747
Instruments financiers Dérivés		1 376	-
Caisses		3	3
Régies d'Avances et Accréditifs		14 356	9 429
Total Disponibilités et Assimilés		1 082 242	975 537
Total actifs courants		3 087 402	2 560 510
TOTAL GENERAL ACTIF		6 624 490	5 417 063

Annexe n° 16 Bis : Bilan de SONATRACH SPA au 31/12/2010.

B I L A N P A S S I F		Unité : Millions de Dinars	
		2010	2009
Capitaux propres			
Capital émis		1 000 000	500 000
Capital non appelé		-	-
Primes et Réserves		2 525 753	2 834 798
Ecart de Réévaluation		-	-
Résultat net	note 11	705 492	284 277
Report à nouveau	note 16	-26 323	-26 323
Total		4 204 923	3 592 752
Passifs non courants			
Produits et charges différés			23
Provisions pour charges	note 17	86 001	74 026
Emprunts et dettes financières		13 152	15 333
Dettes rattachées à des participations			
Participations et créances rattachées		4 141	6 052
Total passifs non courants		103 294	95 434
Passifs courants	note 18		
Comptes de tiers			
Fournisseurs et comptes rattachés		296 638	213 300
Clients et comptes rattachés		364	1 082
Personnel et comptes rattachés		14 757	14 983
Organismes sociaux et comptes rattachés		4 891	4 236
Etat, Collectivités Publiques, Organismes		412 962	185 310
Groupe et Associés		1 583 019	1 303 426
Débiteurs Divers et Créiteurs Divers		3 618	1 085
Comptes transitoires ou d'attente		-	1 640
Charges et produits constatés d'avance		25	1 847
Total Comptes de tiers		2 316 274	1 726 909
			-
Trésorerie passive			1 968
Total passifs courants		2 316 274	1 728 876
TOTAL GENERAL PASSIF		6 624 490	5 417 063

Source : Rapport financier 2010 de SONATRACH.

TABLE DES MATIERES

Table des matières

Introduction générale.....	1
Chapitre I : Vers un système comptable unique.....	9
Introduction	9
Section I : La mondialisation et ses implications sur les systèmes comptables.....	10
1- Mondialisation : intérêts et inconvénients.....	10
1-1) Les avantages de la mondialisation pour la comptabilité.....	10
1-2) Les inconvénients de la mondialisation pour la comptabilité.....	10
2- Harmonisation et normalisation comptable, une nécessité.....	11
2-1) Définitions et objectifs.....	11
2-2) La différence entre harmonisation et normalisation comptable.....	12
2-3) Les normes comptables internationales IAS/IFRS.....	12
2-3-1) Définition.....	12
2-3-2) Processus d'élaboration et d'adoption d'une norme.....	12
2-3-3) Les difficultés d'application des normes internationales.....	14
3- Les principaux organismes normalisateurs internationaux.....	14
3-1) L'International Accounting Standards Board (IASB).....	14
3-2) Les autres organismes internationaux de normalisation.....	18
4- Les principales théories relatives à la normalisation comptable.....	22
4-1) Le processus de normalisation et la théorie de l'agence.....	22
4-1-1) Les fondements de la théorie d'agence.....	23
4-1-2) La relation entre travaux de l'IASB et la théorie d'agence.....	23
4-1-3) Les relations d'agence entre l'IASB et ses mandants.....	24
4-1-4) Les limites de la théorie d'agence.....	24
4-2) Le processus de normalisation et la théorie néo-institutionnelle.....	25
4-2-1) Les fondements de la théorie néo-institutionnelle.....	25
4-2-2) Les apports de la théorie néo-institutionnelle à la comptabilité.....	26

4-2-3) La théorie néo-institutionnelle et organismes de normalisation comptable.....	26
Section II : Le référentiel international IAS/IFRS comme référentiel unique.....	28
1- Définition et objectif du cadre conceptuel de l'IASB.....	28
1-1) L'historique de l'IASB.....	28
1-2) Définition du cadre conceptuel.....	33
1-3) Champ d'application du cadre conceptuel.....	33
1-4) Objectif du cadre conceptuel.....	34
2- Présentation des états financiers.....	34
2-1) Définition et objectif.....	34
2-2) Principes et conventions comptables.....	35
2-2-1) Principes comptables.....	35
2-2-2) Conventions comptables.....	42
2-3) Les composantes des états financiers.....	44
2-4) Les utilisateurs des états financiers.....	48
3- La différence entre norme comptable et cadre conceptuel.....	50
Section III : L'ouverture de l'Algérie sur l'économie mondiale et la normalisation comptable.....	51
1- Les réformes économiques, adaptation aux mouvements internationaux.....	51
1-1) Les lois sur les hydrocarbures et de l'activité minière.....	51
1-2) La loi sur la monnaie et le crédit.....	53
1-3) Le code des investissements.....	53
1-4) La loi sur la privatisation.....	54
2- L'adaptation des normes comptables internationales en Algérie.....	54
2-1) Pourquoi cette harmonisation comptable ?	55
2-2) Cadre juridique de la réforme comptable et mise en œuvre du SCF algérien....	56
2-3) Les nouveaux apports du SCF.....	62
3- Les difficultés d'application du SCF algérien.....	63
3-1) Les difficultés liées aux facteurs internes des entités.....	64

3-2) Les difficultés liées aux facteurs externes des entités.....	65
4- Les personnes soumises aux dispositions du SCF algérien.....	65
Conclusion	66
Chapitre II : Evaluation initiale et comptabilisation des immobilisations selon le SCF algérien.....	67
Introduction	67
Section I : Les immobilisations, généralités.....	68
1- Définition et catégories.....	68
1-1) Définition.....	68
1-2) Les différentes catégories.....	68
1-2-1) Les immobilisations corporelles (Tangible Assets).....	68
1-2-2) Les immobilisations incorporelles (Intangible Assets).....	69
1-2-3) Les immobilisations financières (Financial assets).....	69
2- Les normes internationales source de la réglementation algérienne.....	70
2-1) les normes concernant les immobilisations corporelles.....	70
2-2) les normes relatives aux immobilisations incorporelles.....	73
2-3) Les normes relatives aux immobilisations financières.....	74
2-4) Les normes communes.....	81
3- Les retraitements des immobilisations lors du passage au SCF algérien.....	86
4- Les modes d'évaluation des immobilisations.....	87
Section II : Evaluation initiale et comptabilisation des immobilisations corporelles.....	89
1- Les immobilisations corporelles et le SCF algérien.....	89
1-1) La nomenclature des comptes des immobilisations corporelles.....	89
1-2) Traitement comptable lors du passage au nouveau référentiel.....	96
1-3) Evaluation initiale et comptabilisation.....	97
1-3-1) Evaluation initiale.....	97
1-3-2) Comptabilisation après évaluation initiale.....	99
1-4) Exemples.....	101

1-4-1) Cas d'une acquisition d'immobilisations.....	101
1-4-2) Cas d'une production interne d'immobilisations.....	104
1-4-3) Cas d'une immobilisation en cours.....	105
2- Les immobilisations corporelles reçues par un contrat de location.....	106
2-1) Retraitement lors du passage au nouveau référentiel.....	106
2-2) les immobilisations reçues par un contrat de location simple.....	106
2-2-1) l'évaluation et la comptabilisation chez le bailleur.....	106
2-2-2) l'évaluation et la comptabilisation chez le locataire.....	107
2-3) Les immobilisations reçues par un contrat de location-financement.....	107
2-3-1) l'évaluation et la comptabilisation chez le bailleur.....	107
2-3-2) l'évaluation et la comptabilisation chez le locataire.....	107
3- Les immeubles de placement.....	108
3-1) Premier traitement lors du passage au SCF.....	108
3-2) La valeur initiale des immeubles de placement.....	108
3-3) Les conditions de comptabilisation d'un immeuble de placement.....	109
3-4) Enregistrement initial d'un immeuble de placement.....	109
Section III : Evaluation initiale et comptabilisation des immobilisations incorporelles et financières.....	110
1- Les immobilisations incorporelles.....	110
1-1) Traitement comptable lors du passage au SCF.....	110
1-2) La nomenclature des comptes des immobilisations incorporelles.....	113
1-3) La création en interne des immobilisations incorporelles.....	114
1-4) Les dépenses non-activables.....	116
1-5) L'évaluation initiale et comptabilisation.....	117
2- Les immobilisations financières.....	118
2-1) Définition et catégories.....	118
2-2) La nomenclature des comptes financiers.....	121
2-3) Evaluation initiale.....	127
2-4) Comptabilisation après évaluation initiale.....	128
2-5) Exemples.....	128
Conclusion.....	130

Chapitre III : Evaluation ultérieure et comptabilisation des immobilisations.....	131
Introduction	131
Section I : L'amortissement des immobilisations.....	132
1- L'amortissement, généralités.....	132
1-1) Définition.....	132
1-2) Notions relatives à l'amortissement.....	133
1-3) Nomenclature des comptes de l'amortissement.....	135
2- Les différentes catégories d'amortissement.....	137
2-1) L'amortissement linéaire.....	137
2-2) L'amortissement dégressif.....	138
2-3) Le mode des unités d'œuvres de production.....	140
2-4) L'amortissement progressif.....	141
3- L'amortissement des immobilisations, évaluation et comptabilisation...	143
3-1) Définition d'une immobilisation amortissable.....	144
3-2) l'amortissement des immobilisations corporelles.....	145
3-3) l'amortissement des immobilisations incorporelles.....	145
3-4) L'enregistrement comptable.....	146
4- Le rôle de l'amortissement.....	147
4-1) Le rôle comptable de l'amortissement.....	147
4-2) Le rôle économique de l'amortissement.....	148
4-3) Le rôle fiscal de l'amortissement.....	148
4-4) Le rôle financier de l'amortissement.....	148
Section II : Dépréciation et réévaluation des immobilisations.....	149
1- Définitions.....	149
1-1) Définition d'un test de dépréciation.....	149
1-2) Définition de la réévaluation.....	149
2- L'identification et suivi de la dépréciation.....	150
2-1) Les indices de dépréciation.....	150
2-2) La procédure d'un test de dépréciation.....	151
2-3) La nomenclature des comptes de pertes de valeur.....	153

2-4)	La comptabilisation d'une dépréciation et reprise de dépréciation.....	159
2-4-1)	La comptabilisation d'une dépréciation.....	159
2-4-2)	La comptabilisation d'une reprise de dépréciation.....	159
2-4-3)	L'enregistrement comptable.....	160
3-	La pratique de la réévaluation des immobilisations.....	165
3-1)	La réévaluation, objectif et intérêts.....	165
3-2)	Traitement comptable de l'écart de réévaluation.....	166
3-3)	La réévaluation, évaluation et comptabilisation.....	167
4-	Les incidences sur le plan d'amortissement.....	168
4-1)	Les incidences d'une dépréciation.....	168
4-2)	Les incidences d'une reprise de dépréciation.....	169
4-3)	Les incidences de la réévaluation sur le plan d'amortissement...	169
Section III : Dépenses, évaluation et comptabilisation ultérieures.....		171
1-	Les dépenses ultérieures sur les immobilisations.....	171
1-1)	Les conditions de comptabilisation en immobilisations.....	171
1-2)	Les dépenses de remplacement.....	172
1-3)	Les dépenses de gros entretiens.....	173
2-	Evaluation ultérieure des immobilisations.....	174
2-1)	La méthode du coût.....	174
2-2)	La méthode de la juste valeur.....	174
2-3)	Coût ou juste valeur ?	175
3-	La décomptabilisation des immobilisations.....	178
3-1)	La cession d'immobilisations.....	179
3-2)	La mise hors service d'immobilisations.....	184
3-3)	La différence entre la cession et la mise hors service d'immobilisations.....	186
Conclusion.....		187

Chapitre IV : Etude du cas de SONATRACH.....	188
Introduction	188
Section I : SONATRACH, aspect général.....	189
1- Présentation de la société.....	189
1-1) Définition.....	189
1-2) Organisation.....	189
1-3) Activités.....	191
2- Les objectifs d'adoption du SCF.....	192
3- Présentation des immobilisations de SONATRACH.....	192
3-1) Les immobilisations incorporelles (Compte 20).....	192
3-2) Les immobilisations corporelles (Compte 21 et 24).....	193
3-3) Les immobilisations en concession (Compte 22).....	201
3-4) Les immobilisations en cours (Compte 23).....	201
3-5) Les immobilisations financières (Comptes 26 et 27).....	202
4- Les comptes d'amortissement et de dépréciation des immobilisations.....	206
4-1) Les comptes d'amortissement des immobilisations (Compte 28).....	206
4-2) Les comptes de perte de valeur sur immobilisations (Compte 29).....	207
Section II : Le retraitement comptable des immobilisations lors du passage.....	211
1-1) Le retraitement des immobilisations corporelles.....	211
1-1-1) Le retraitement des composants.....	211
1-1-2) Le retraitement des locations.....	213
1-1-3) Les immeubles de placement.....	214
1-1-4) Les pièces de rechange et de sécurité.....	215
1-2) Le retraitement des immobilisations incorporelles.....	216
1-2-1) Les frais préliminaires.....	216
1-2-2) Les frais de recherche et de développement.....	217
1-2-3) Les études générales en cours.....	218
1-2-4) Les forages d'exploration.....	218
1-2-5) Les puits productifs et forages d'extraction secondaires.....	219
1-2-6) Les logiciels et licences.....	221
1-2-7) Le matériel informatique en cours.....	222

1-3) Le retraitement du taux et de la durée d'amortissement.....	222
1-4) Le retraitement des titres de participations.....	224
Section III : Le traitement comptable des immobilisations de SONATRACH selon les nouvelles normes algériennes.....	226
1- Le traitement comptable initial des immobilisations.....	226
1-1) Le traitement des immobilisations incorporelles.....	226
1-2) Le traitement des immobilisations corporelles.....	227
1-3) Le traitement des immobilisations en cours.....	228
1-4) Le traitement des immobilisations financières.....	230
2- Le traitement comptable ultérieur des immobilisations.....	234
2-1) L'évaluation ultérieure des immobilisations.....	234
2-2) Les modes d'amortissement utilisés.....	235
2-3) L'amortissement des immobilisations.....	235
2-4) L'enregistrement des pertes et des reprises de pertes de valeur.....	237
3- La sortie des immobilisations.....	243
3-1) Cession ou mise au rebut des immobilisations incorporelles.....	243
3-2) Cession ou mise au rebut des immobilisations corporelles.....	245
3-3) Remboursement et cession des immobilisations financières.....	249
Conclusion.....	258
Conclusion générale.....	259
Bibliographie.....	262
Glossaire.....	270
Liste des figures.....	273
Annexes.....	274
Table des matières.....	315

Résumé :

Les actifs immobilisés, surtout financiers, jouent un rôle prépondérant dans la vie économique. L'évolution incertaine des marchés nationaux et internationaux explique la nécessité de la révision de la valeur des immobilisations de l'entreprise à tout moment. La normalisation comptable au niveau international et l'adoption du SCF algérien au niveau national ont introduit beaucoup de principes importants dans la comptabilité. L'objectif est de refléter la réalité économique du patrimoine de l'entreprise à un moment donnée. Parmi ces changements ceux intervenant sur l'évaluation et la comptabilisation des immobilisations. Alors, la valeur des actifs immobilisés lors de leur entrée représente leur coût, par exemple le coût d'acquisition pour les actifs achetés ou le coût de production pour les actifs produits par l'entreprise. Par la suite, cette valeur n'est plus fixe. Elle connaît des changements pour inclure les dépenses ultérieures, les amortissements enregistrés et les éventuelles dépréciations. Ainsi, pour l'évaluation des immobilisations à une date antérieure à celle d'acquisition, on doit se baser sur le principe de la juste valeur. Cette dernière doit être observée sur un marché actif. Aussi, on peut comptabiliser une immobilisation à l'actif même s'elle n'appartient pas à l'entreprise, c'est, donc, le respect du principe de la prééminence de la réalité économique sur la forme juridique. En fin pour visualiser l'applicabilité des différents changements intervenus sur le traitement comptable des immobilisations, on a étudié le cas de la société nationale des hydrocarbures « SONATRACH ».

ملخص:

إن الأصول الثابتة، خاصة المالية منها، تلعب دورا فعالا في الحياة الاقتصادية. التغيرات المستمرة و الفجائية للأسواق، الوطنية بصفة خاصة و الدولية بصفة عامة، توضح جيدا مدى أهمية مراجعة قيم الأصول الثابتة للمؤسسة. إن التوحيد المحاسبي على المستوى الدولي و تبني النظام المحاسبي المالي الجزائري على المستوى الوطني أحدثوا تغيرات هامة على المحاسبة و ذلك بهدف مطابقة ممتلكات المؤسسة للواقع الاقتصادي في زمن معين. من بين هذه التغيرات، تلك التي أجريت على تقييم و تسجيل الأصول الثابتة. إذن، هذه الأخيرة تسجل، مثلا، عند دخولها إلى المؤسسة بتكلفة الشراء بالنسبة للأصول المشتراة أو بتكلفة الإنتاج فيما يخص الأصول الثابتة المنتجة. بعد هذا التسجيل الأولاني، يجب تسجيل كل المصاريف اللاحقة، الإهلاكات أو الإنخفاضات المحتملة التي تعرفها قيم الأصول. كما يوجد هناك وسيلة أخرى لتقييم الأصول الثابتة ألا و هي التقييم على أساس مبدأ القيمة الصحيحة. هذه الأخيرة يجب أن تكون محددة من طرف سوق نشيط للأصول المأخوذة بعين الاعتبار أو للأصول المشابهة لها. من جهة أخرى، لتسجيل أي عنصر ضمن الأصول الثابتة، يكفي أن المؤسسة تستعمله لمدة تفوق السنة و أن منافع هذا العنصر تعود لها حتى و لو كان ليس ملكها. و أخيرا، لتشخيص التغيرات التي طرأت على المعالجة المحاسبية للأصول الثابتة و مدى تطبيقها من طرف المؤسسات الجزائرية، لقد درسنا حالة المؤسسة الوطنية للمحروقات "سونا طراك".