

République algérienne démocratique et populaire
Ministère de l'enseignement supérieur et de la recherche scientifique
Université 20 Août 1955 - Skikda -

Faculté des sciences économiques
et
des sciences de gestion

Département des Sciences de Gestion

Thème :

**Normes Internationales « IFRS »
et
Comptabilité d'entreprise
Cas de l'Entité « Skikda Containers Services »
- SKIKDA -**

Mémoire de magister en sciences de gestion, option : économie et gestion des entreprises

Présenté et soutenu par :

BENIDIR .Djamel

Sous la direction de :

Professeur NECIB . Redjem

Membres du Jury de soutenance :

BENOSMAN .Mahfoud	Professeur	Université BADJI. Mokhtar	Annaba	Président
Dr. ZEGHIB . Malika	Maître de conférence	Université 20 Août 1955	Skikda	Examinatrice
Dr. BOUCHENKIR . Mouloud		Université 20 Août 1955	Skikda	Membre invité

- Année universitaire : 2008 – 2009 -

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

REMERCIEMENTS

Pour tous ceux qui ont contribué de près ou de loin à l'élaboration de ce modeste travail , qu'ils trouvent ici , ma profonde gratitude et mes remerciements les plus sincères.

M. BENIDIR . Djamel

Table des matières

Page

Introduction

<u>CHAPITRE 1 :</u>	APERÇU SUR L' HISTORIQUE DE LA NORMALISATION COMPTABLE INTERNATIONALE « IFRS »	5
<u>Section 1 :</u>	Les principales étapes du processus de la normalisation comptable internationale	5
<u>Section 2 :</u>	Les Principales écoles de normalisation Comptable internationale.	8
<u>Section 3 :</u>	L'Organisation générale et le processus de normalisation internationale	9
<u>Section 4 :</u>	L'Organisation générale et le processus d'homologation des normes IFRS dans l'Union européenne (UE)	15
<u>CHAPITRE 2 :</u>	REFERENTIEL INTERNATIONAL IFRS	18
<u>Section 1 :</u>	Normes comptables internationales : IAS (International Accounting Standards)	18
<u>Section 2 :</u>	Normes internationales d'informations financières : IFRS (<i>International Financial Reporting Standards</i>)	94
<u>Section 3 :</u>	Normes internationales d'interprétation d'informations financières : SIC (Standard International Committee)	117
<u>Section 4 :</u>	Normes internationales d'interprétation d'informations financières : IFRIC (International Financial Reporting Interpretation Committee).	138
<u>CHAPITRE 3 :</u>	REFERENTIEL NATIONAL	163

ou
SYSTEME COMPTABLE FINANCIER
ALGERIEN « SCF »

<u>Section 1</u> : Définitions et champ d'application	163
<u>Section 2</u> : Organisation de la comptabilité	168
<u>CHAPITRE 4</u> :	189
PARTIE PRATIQUE :	
ETUDE DU CAS DE L'ENTITE	
« SKIKDA CONTAINERS SERVICES »	
- SCS -	
<u>Section 1</u> : Présentation de l'Entité « Skikda Containers Services »	189
<u>Section 2</u> : Conversion de la nomenclature des comptes PCN de l'Entité « SCS » à celle du SCF	191
<u>Section 3</u> : Application de certaines normes comptables internationales à l'Entité « SCS »	204
<u>Hypothèse n°1</u> : Terrain, Bâtiment Administratif et commercial (Réévaluation positive)	207
<u>Hypothèse n°2</u> : Chariots élévateurs (Réévaluation négative)	211
<u>Hypothèse n°3</u> : Remorques (Dépréciation d'actifs)	217
<u>Hypothèse n°4</u> : Atelier -Hangar (Réévaluation et adoption de l'amortissement par composants	221
<u>Section 4</u> : Présentation des états financiers	227
4-1 : Bilan	228
4-2 : Compte de résultats	230
4-3 : Tableau de flux de trésorerie	232
4-4 : Variation des capitaux propres	234
4-5 : Annexes aux états financiers	235
Conclusion	244
Bibliographie	246
Annexes	249

N°	Intitulés	Nb.pages	Page
01	Bilan exercice 2005	(1/1)	249
02	Compte de résultat exercice 2005	(1/1)	250
03	Balance générale ex. 2005	(1/5)	251
-	Balance générale ex. 2005	(2/5)	252
-	Balance générale ex. 2005	(3/5)	253
-	Balance générale ex. 2005	(4/5)	254
-	Balance générale ex. 2005	(5/5)	255
04	Bilan exercice 2005	(1/1)	256
05	Compte de résultat ex. 2005	(1/1)	257
06	Balance générale ex. 2006	(1/5)	258
-	Balance générale ex. 2006	(2/5)	259
-	Balance générale ex. 2006	(3/5)	260
-	Balance générale ex. 2006	(4/5)	261
-	Balance générale ex. 2006	(5/5)	262
07	Etraits des Tableaux des amortissements	(1/3)	263
-	Etraits des Tableaux des amortissements	(2/3)	264
-	Etraits des Tableaux des amortissements	(3/3)	265
08	Sommaire Projet SCF .Ministère Des finances .-Algérie- juillet 2006	(1/3)	266
-	-	(2/3)	267
-	-	(3/3)	268
09	Tableaux relatifs aux montants des flux de trésorerie		269
-	N° 01 Activités opérationnelles	(1/8)	269
-	N° 02 -	(2/8)	270
-	N° 03 -	(3/8)	271
-	N° 04 -	(4/8)	272
-	N° 05 -	(5/8)	273
-	N° 06 -	(6/8)	274
	N° 07 Activités d'investissement	(7/8)	275
	N° 08 Activités de financement	(8/8)	276
10	Liste des Normes IFRS : Adoptées par l'Union européenne , non adoptées et projets en cours...		277
-	N° 01 IAS 1 à IAS 27	(1/5)	277
-	N° 02 IAS 28 à IFRS 1	(2/5)	278
-	N°03 IFRS 2 à SIC 32	(3/5)	279
-	N°04 IFRIC 1 à IFRIC 18 + Deux (2) Projets en cours	(4/5)	280
-	N°05 Onze (11) projets en cours	(5/5)	281
11	Arrêté du Ministre des finances du 26.07.2008 fixant les règles d'évaluation et de comptabilisation , le contenu et la présentation des états financiers ainsi que la nomenclature et les règles de fonctionnement des comptes (J.O n° 19 du 25 mars 2009)	(1/3)	282
-	Annexes - Système Comptable Financier - Sommaire	(2/3)	283
-	Annexes - Système Comptable Financier – Sommaire(suite)	(3/3)	284
12	Arrêté du Ministre des finances du 26.07.2008 fixant les seuils de chiffre d'affaires,d'effectif et l'activité applicables aux petites entités pour la tenue d'une comptabilité simplifiée (J.O n° 19/2009)	(1/1)	285

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

« فَمَنْ يَعْمَلْ مِثْقَالَ ذَرَّةٍ خَيْرًا يَرَهُ وَمَنْ يَعْمَلْ مِثْقَالَ ذَرَّةٍ شَرًّا يَرَهُ »

صدق الله العظيم
الآية 6 – سُورَةُ الزَّلْزَلَةِ

Par excellence : c'est le principe de la « contrepartie » ou de la « partie double » sur lequel repose essentiellement, la comptabilité d'entreprise, voire la comptabilité financière.

Ceci est valable, aussi bien pour les produits, que pour les charges.

C'est le fondement capital, loin d'être propre à la comptabilité, car il existe bien, depuis plus de quatorze (14) siècles.

Il a acquis, le caractère de l'universalité.

BENIDIR. Djamel

Introduction

Aucun pays au monde ne peut vivre en autarcie. Il en est de même pour toutes les entreprises qui veulent se démarquer sur le plan international.

Ceci s'est imposé davantage par la mondialisation qui avance à pas de géant et qui fait de la concurrence, l'unification des structures des Etats, la convergence des différents systèmes, le mot d'ordre dans l'avenir sans épargner aucun secteur ou domaine quel qu'il soit comme la santé (OMS), le transport, le commerce(OMC),l'éducation, la douane, la sécurité, l'enseignement (LMD), l' environnement, les droits de l'homme pour ne citer que ceux là,entre autres .

La mobilité de l'investissement ou encore la cotation en bourse ou sur les places financières internationales des entreprises qui veulent s'imposer sur le plan mondial ne fait qu'accélérer l'avènement ou le besoin accru de la tenue d'un langage universel unique de l'information comptable et financière

Aussi ancienne soit-elle, nul ne peut nier de nos jours la place qu'occupe la comptabilité dans tous les domaines. En effet, elle est devenue aujourd'hui, et à travers le monde entier, la source relativement, la plus sûre de l'information économique et financière.

Cependant ceci ne l'empêche pas d'être manipulée abusivement et négativement par certains à des fins non loyales.

Les grands scandales vécus dans le passé aux Etats – Unis et l'affaire Enron, en sont une preuve tangible. Cette société américaine parmi les plus importantes , a cessé ses paiements en décembre 2001 alors que les comptes consolidés de l'exercice 2000 dégageaient un résultat positif plus substantiel que celui des deux années précédentes, des capitaux propres conséquents et un actif courant supérieur au passif courant .

Après cette date, bien d'autres affaires, ont suivi ,ce qui a fait prendre conscience à la communauté financière et comptable de la nécessité d'aller vers une convergence mondiale de l'information financière.

L'hétérogénéité des systèmes comptables est, en effet considérée comme l'un des plus importants facteurs d'inefficience des marchés financiers.

Cette hétérogénéité nuit aux comparaisons entre entreprises, elle introduit le doute chez les investisseurs. Elle ne facilite pas la fluidité de

l'offre et de la demande et elle favorise une communication opportuniste, voire souvent trompeuse.

Devant cette situation très délicate, l'Algérie est en droit de se poser plusieurs questions :

Appartient-il à l'Algérie de choisir librement d'adhérer ou non à cette mondialisation des normes comptables et en l'occurrence, l'information comptable ?

Peut-elle rester en marge de ce courant universel et ne pas accepter ces normes comptables internationales sans se soucier de l'avenir de ses entreprises et de plusieurs de ses structures et des retombées néfastes qu'elle peut subir ou du prix qu'elle va payer ?

Doit-elle prendre l'opération à la légère en s'engageant immédiatement ou bien opter pour une attitude progressive sachant avec certitude que ces normes comptables internationales demandent et exigent une préparation adéquate, accrue et sans équivoque pour que son engagement ne soit pas contraire à ses aspirations tant économiques que stratégiques ?

A-t-elle les moyens humains, matériels et financiers nécessaires pour l'entreprendre ?

Est-ce qu'en général, l'environnement de l'entreprise est-il prêt, sur le plan de la profession, des juridictions concernées, des services des impôts, des notaires et de toutes les autres parties intéressées de près ou de loin sans oublier les structures d'enseignement et de formation, eu égard au délai qu'elle s'est fixé quant au commencement de la transition par rapport à l'ancien système ?

Les entreprises algériennes sont-elles toutes préparées pour ce grand rendez-vous, ou bien faut-il faire impliquer certaines et temporiser pour d'autres pour leur donner le temps nécessaire pour une préparation acceptable de transition ?

Qu'en est-il du cas de l'entreprise (entité) « **Skikda Containers Services** » ?

Pour essayer de donner une réponse à ces différentes interrogations, nous avons bien voulu organiser notre travail en quatre chapitres.

Le premier chapitre traitera de l'historique de la normalisation comptable internationale et essaiera de nous montrer et nous confirmer où va cette tendance ?

Introduction

Le deuxième chapitre quant à lui s'intéressera aux normes elles-mêmes en les passant en revue d'abord pour se rendre compte de l'importance ou non de ces dernières, puis de les identifier pour ensuite les définir d'une manière succincte.

Le troisième chapitre est là pour nous éclairer sur les dispositions législatives et réglementaires prises, jusque là, par l'Algérie dans ce domaine complexe et important .

Enfin, pour essayer de donner au moins une idée ne serait-ce , assez générale sur ces Normes internationales, montrer **leur importance** et aussi , **leur complexité** , le quatrième chapitre a été consacré à la partie pratique, qui rappelons le , sans les hypothèses émises ,on serait resté à une application qui n'ajouterait presque rien par rapport à la présentation **PCN**.

De ce fait , nous sommes obligés de présenter schématiquement notre démarche quant au passage de la théorie à la pratique (application).

Les informations servant de base pour notre travail, concernent les exercices « T » et « T-1 » , se trouvent dans les états financiers suivants :

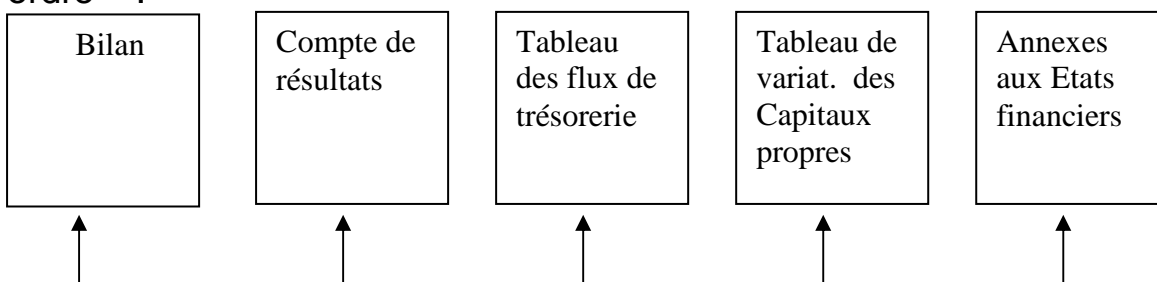
- Balances générales arrêtées, fin d'exercices,
- Bilans , arrêtés , fin d'exercices,
- Comptes de résultats arrêtés fin d'exercices.

Ainsi, il est intéressant de voir comment va évoluer la comptabilité financière avec cette adoption ?

Par ailleurs , nous avons considéré, que nous sommes en « T » et par hypothèse, l'on ait supposé que l'Entité **SCS** ait décidé d'adopter le **SCF** voire ,les **Normes internationales IFRS** .

L'objectif est de présenter les Etats financiers de « **Skikda Containers Services** » - **SCS** – selon ce Référentiel international **IFRS** et en l'occurrence comme l'exige, la Norme « **IAS 1** » .

Ces Etats financiers sont au nombre de cinq (5) et se présentent suivant cet ordre :



Notre approche ou méthodologie de travail, peut être synthétisée, comme suit :

Premièrement:

Présentation des deux (2) premiers états financiers en « T » et ce , en procédant uniquement à la conversion de la nomenclature des comptes de celle du « PCN » à celle du SCF voire selon les rubriques des Normes internationales IFRS , étant donné que ces dernières ne disposent pas et en plus , elles n'imposent pas de nomenclature des comptes aux Entités .

Ce qui l'intéresse le plus et auquel, elles veillent en permanence, c'est la qualité de l'information financière.

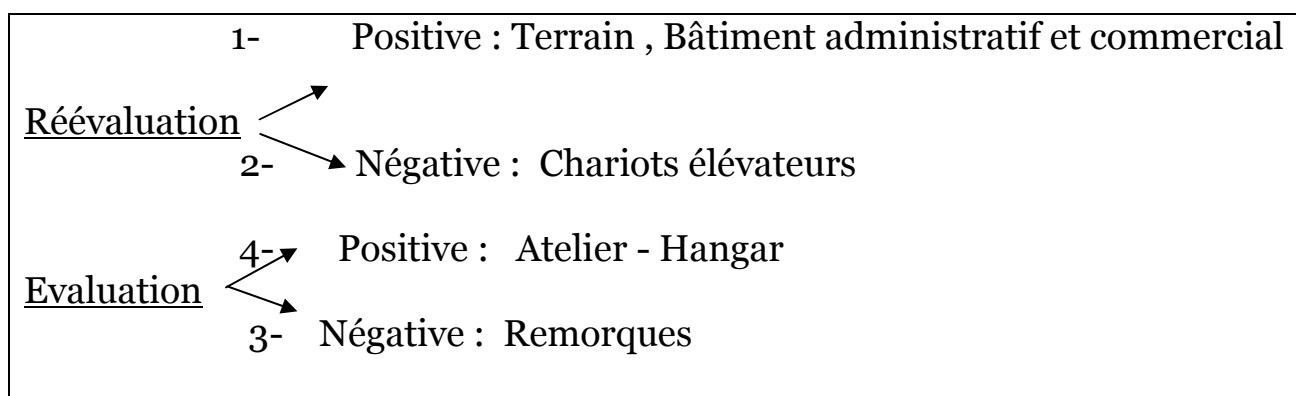
Ainsi, ce premier volet , essaie de mettre en relief la différence essentielle entre l'ancienne nomenclature des comptes PCN , et celle du **Système comptable financier « SCF »**.

Il va sans dire que , ce premier travail pour lequel, le résultat de l'exercice « T » en question va rester le même que celui présenté selon le « PCN » étant donné que toutes les autres données vont rester par ailleurs , identiques , égales et sans changement , va nous permettre aussi de procéder à une comparaison sommaire entre la nomenclature des comptes PCN , SCF et PCG français , pour voir qu'en est – il de cette initiative algérienne dans ce domaine et de sa tendance en général eu égard à ce qui se dessine sur la scène internationale pour ce créneau, plus précisément ?

Deuxièmement :

Application de certaines Normes Internationales , et en l'occurrence certaines de leurs dispositions , vu leur diversité et parfois leur complexité et ce pour voir leur implication , cette fois-ci sur tous les états financiers , pour savoir , qu'en est-il de leur impact sur le résultat de l'exercice clos « T » et « T-1 » de « Skikda Containers Services » ?

Pour atteindre cet objectif, nous avons émis quatre (4) hypothèses :



Source : chercheur

C'est ce que nous essayerons de voir dans le chapitre 4 de ce mémoire ⁽¹⁾

⁽¹⁾ Cf. page 191.

CHAPITRE 1 : APERÇU SUR L'HISTORIQUE DE LA NORMALISATION COMPTABLE INTERNATIONALE IFRS

SECTION 1 : LES PRINCIPALES ETAPES DU PROCESSUS DE LA NORMALISATION COMPTABLE INTERNATIONALE.

Très ancienne de par son impact sur la vie quotidienne de l'humanité, la comptabilité a été toujours pratiquée par l'être humain même si ceci était sous différentes formes et divers aspects.

Formalisée depuis le 15^e siècle, elle n'a commencé à se normaliser que dans la première partie du 20^e siècle.

Aux Etats-Unis, en 1909, le conseil de l'American Association of Public Accountants (AAPA), représentant la profession comptable, alors composée en grande partie par des immigrants britanniques (Arthur Young né en Ecosse en 1863 et diplômé de l'université de Glasgow, émigra aux Etats-Unis et fonda en 1906 à Chicago le cabinet « Arthur Young and Co », devenu depuis 1989 « Ernest and Young ») avait mis en place un comité, appelé "Special Committee on Accounting", chargé de définir les termes utilisés en comptabilité et en audit ⁽¹⁾.

Dirigé par Seymour Walton, ce comité travailla plusieurs années et présenta aux assemblées annuelles de 1909, 1911 et 1913 plusieurs séries de définitions.

En Europe continentale, en 1911, Johan Friedrich Schair publie à Berlin un opuscule de comptabilité à l'usage des ingénieurs et autres techniciens « 'Buchhaltung und Bilanz » dans lequel, il propose un projet de plan comptable.

Le plan de Schair a inspiré celui d'Hector Blairon, qui va connaître dans les années 1920 un grand succès en Belgique et celui d'Eugen Shmalenbach dont la première édition parue en 1927.

Le plan d'Eugen Shmalenbach a servi de base aux auteurs du plan comptable français.

En Grande-Bretagne, en 1935, à l'initiative de plusieurs membres de la London School of Economics et de quelques praticiens, fut créée, l'association de la recherche comptable « ARA » – Accounting Research Association.

En 1942, l'Institut « ICAEW »⁽²⁾ créa un Taxation and Financial Relations Committee.

⁽¹⁾ Robert OBERT, pratique des normes IFRS, comparaison avec les règles françaises et les US GAAP, 3^e édition, Dunod, Paris, 2006, p.3.

⁽²⁾ Institut of Chartered Accountants in England and Wales.

Ce comité, chargé de l'imposition et des relations financières, présenta un ensemble de projets de normes sous forme de conseils, qui furent soumis au Conseil de l'Institut.

Ainsi, dans la période qui encadre la seconde guerre mondiale, deux modèles comptables se sont développés : un modèle anglo-saxon s'appuyant sur un ensemble de normes élaborées par des professionnels, notamment aux Etats – unis et en Grande- Bretagne et un modèle continental s'appuyant sur des plans comptables édictés par les pouvoirs publics.

La France a été promoteur dans ce domaine, par la création par le décret 46-619 du 4 avril 1946 de la Commission de normalisation des comptabilités et par l'approbation par l'arrêté du 18 septembre 1947 d'un Plan comptable général.

Si l'on voit aujourd'hui qu'il existe plusieurs procédures de normalisation, l'on remarque aussi qu'elles sont différentes selon les pays.

Dans les pays européens, la comptabilité fait l'objet d'une réglementation des pouvoirs publics. A l'opposé, et notamment dans les pays anglo-saxons des normes comptables ponctuelles s'appliquant à chacun des principaux problèmes pris isolément, sont élaborées par des professionnels de la comptabilité.

Cette diversité de procédures fait que les états financiers de différents pays étaient difficilement comparables.

Prenant conscience des effets néfastes de cette situation, le 29 juin 1973, a été signée à Londres par les principales organisations comptables d'Australie, du Canada, de France (l'Ordre des experts comptables et des comptables agréés –OECCA), d'Allemagne, du Japon, du Mexique, des Pays-Bas, de Grande-Bretagne, d'Irlande et des Etats-Unis, la charte de création d'un organisme international, le Comité des normes comptables internationales,

l' International Accounting Standards Committee (IASC) ayant pour objet de mettre en forme des standards comptables de base appelés IAS (International Accounting Standards), puis depuis 2002, IFRS(International Financial Reporting Standards), qui seraient acceptés dans le monde entier.

Le terme IAS signifie « normes comptables internationales » était à l'époque plus connu du public, alors que le terme IFRS signifie « normes d'information financière internationales » était devenu le terme officiel retenu par l'organisation internationale.

Aujourd'hui le terme IFRS s'est imposé et de nombreuses publications ne retiennent plus que ce sigle, qui rappelons le, doit désigner l'ensemble des normes internationales de comptabilité et d'information financière.

Parallèlement à cela , l'on peut aussi , résumer ces essais de mise en place d'une théorie comptable en trois étapes ⁽¹⁾ :

1-Etape des contributions de l'administration – 1900-1933

Lors de cette étape, l'Administration des sociétés détenant la part majoritaire de participation , a une influence totale quant au choix des informations financières à fournir et ce , en fonction de ses intérêts ;

2- Etape des contributions des organismes comptables- professionnels et scientifiques- 1933-1973

Ou l'on a assisté , à des efforts importants qui ont été consentis pour trouver des principes comptables généralement acceptables GAAP (Generally accounting acceptly princip)

3- Etape de politisation (politicization) de l'opération de création et d'amélioration des normes comptables – de 1973 à ce jour

Cette étape qui fût marquée par l'abandon – scientifiquement et officiellement - des recherches pour trouver des principes généralement acceptables , a vu l' adoption du principe du cadre conceptuel théorique (Conceptuel framework) qui est considéré comme « Constitution » pour l'amélioration future des Normes comptables .

Apportant des solutions aux problèmes comptables actuels, ce cadre conceptuel constitue en même temps un guide pour l'amélioration des solutions aux problèmes comptables qui pourraient survenir dans le futur .

Eu égard à cette grande décision d'internationalisation des normes ,qui a été prise par les signataires de la charte, ces derniers ont commencé à en bénéficier de ses avantages.

Ainsi,un accord a été pris en juillet 1995 avec l'International Organisation of Securities Commission (IOSCO) pour qu'à l'avenir , après révision des normes existantes de l'IASC, les entreprises dont les états financiers seront conformes aux normes internationales n'auront plus à retraiter leurs comptes pour être cotés en bourse, même aux Etats –Unis.

En 2001, l'IASC dont l'influence s'était accrue durant les dernières années , s'est réformé et une nouvelle organisation composée notamment d'une fondation IASC et d'un nouveau conseil dénommé 'International Accounting Standards Board' (IASB) s'est mise en place.

⁽¹⁾ الدكتور رضوان حلوة حنان، النموذج المحاسبي المعاصر ، من المبادئ إلى المعايير، دراسة معمقة في نظرية المحاسبة، جامعة حلب- جامعة عمان الأهلية، الأكاديمية العربية للعلوم المالية و المصرفية، الطبعة الثانية، دار وائل للنشر، 2006 ، ص. 30 .

Dans le cadre européen, le règlement CE n° 1606/2002 du Parlement européen et du Conseil de l'Union européenne du 19 juillet 2002⁽¹⁾, prévoit pour les sociétés de l'Union européenne faisant appel public à l'épargne l'obligation d'établir des comptes consolidés selon le référentiel IFRS à compter de 2005.

SECTION 2 : LES PRINCIPALES ECOLES DE NORMALISATION COMPTABLE INTERNATIONALE

E n réalité , nous pouvons dire qu'il existe principalement deux(2) grandes écoles qui ont bien marqué ce domaine qu'est la comptabilité, à savoir :

- *l'école « Europe continentale »,*
- *l'école « Anglo-saxonne ».*

2-1 : CRACTERISTIQUES DES DEUX ECOLES DE NORMALISATION

2-1-1 : Ecole « Europe continentale » ⁽²⁾

- *Approche patrimoniale de l'entreprise,*
- *Objectif d'ordre statistique et fiscal,*
- *Plan comptable imposé par une loi,*
- *Dispositions concernant la tenue de la comptabilité (nomenclature comptable),*
- *Normalisation forte pour la présentation des états de synthèse.*

2-1-2 : Ecole « Anglo-saxonne »

- *Approche économique de l'entreprise,*
- *Objectif : répondre aux besoins des investisseurs,*
- *Sources : instances professionnelles,*
- *Pas de normalisation au niveau de tenue de la Comptabilité (pas de plan de comptes),*
- *Existence d'une multitude de textes et d'usages (US GAAP , SSAP, Companies act..)*

2 -2 : PAYS CONCERNES

2-2-1 : Ecole « Europe continentale »

⁽¹⁾ Cf. Journal officiel de la Communauté européenne (CE) du 11 septembre 2002 (L 243/ FR du 11.09.2002, article 4 , p.3)

⁽²⁾ Séminaire sur la normalisation comptable internationale et la présentation du projet de nouveau système comptable , Ministère des finances /Conseil national de la comptabilité (CNC) ,projet de système comptable.

Ces pays sont qualifiés comme étant des pays à forte tradition fiscale.

Nous pouvons citer :

- *Europe continentale,*
- *Afrique francophone,*
- *Liban,*
- *Pays du Maghreb dont l'Algérie,*
- *Divers pays de l'Est.*

2 -2-2 : Ecole « Anglo-saxonne »

Ces pays sont : pays à influence dominante des marchés de capitaux .

Nous pouvons citer :

- *Etats-Unis,*
- *Royaume-Uni,*
- *Canada,*
- *Australie,*
- *Nouvelle Zélande,*
- *Divers pays anglo-saxons.*

L'importance de ces Normes **IAS / IFRS** a fait qu'elles sont reconnues aujourd'hui par plus de cent (100) pays et cent vingt (120) organismes professionnels au niveau mondial.

SECTION 3: L'organisation générale et le processus de normalisation Internationale

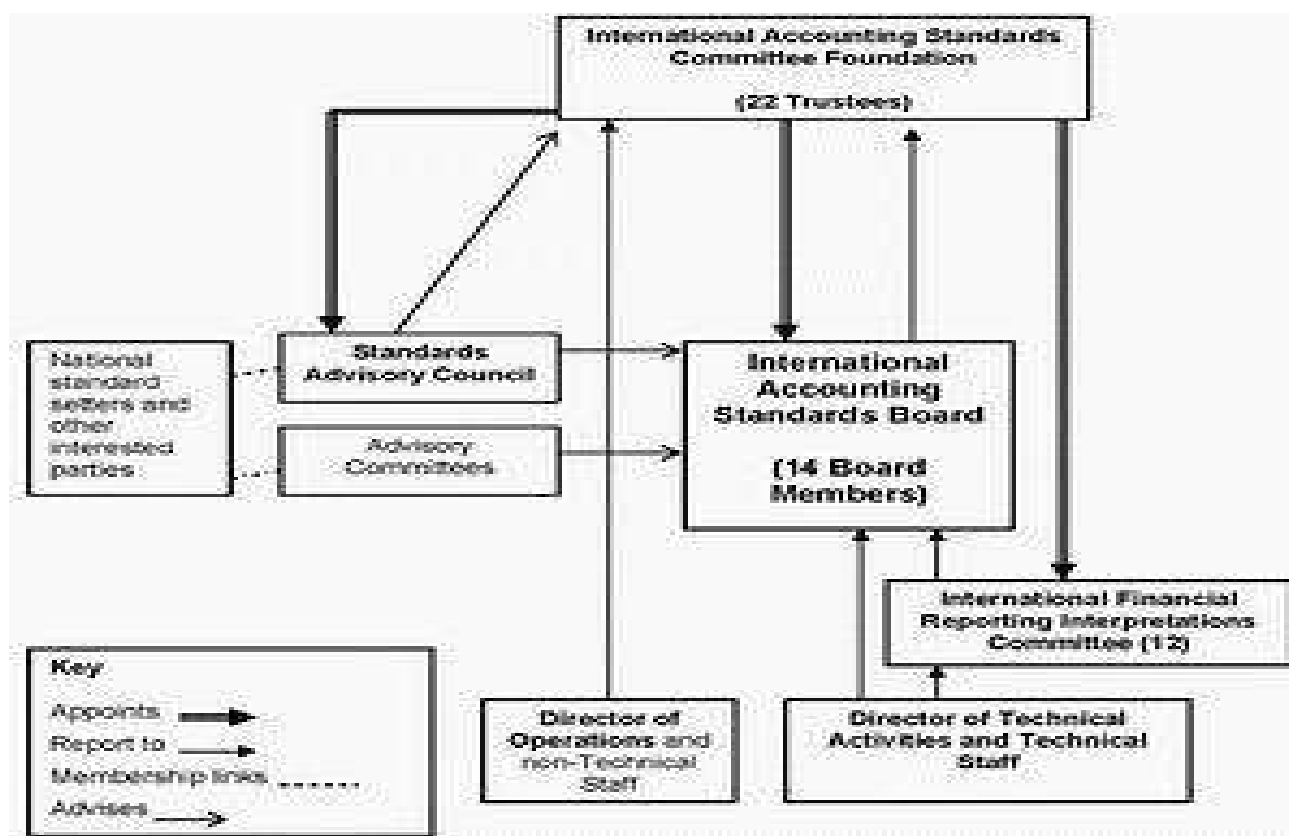
*L'élaboration des normes repose sur une instance de normalisation comptable composée de plusieurs entités et sur un **processus complexe**, d'**étude**, de **consultation publique** et d'**approbation** des projets de normes ⁽¹⁾*

⁽¹⁾ Cf. www.iasb.org

3-1 : La structure et l'organisation de l'IASB ⁽¹⁾

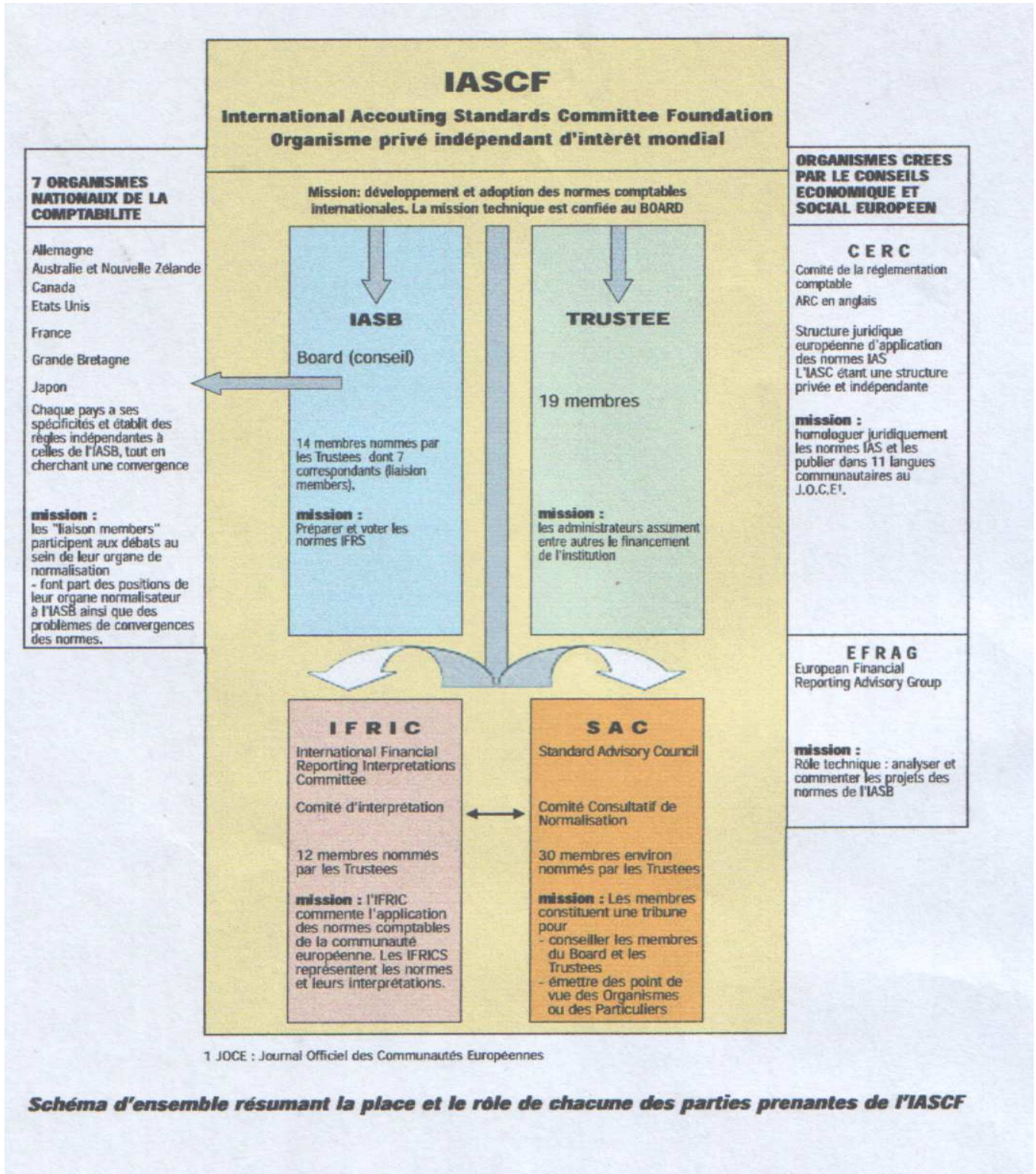
La structure actuelle de l'IASB, en vigueur dans le cadre de la nouvelle organisation de 2001, est décrite dans le diagramme présenté ci-après et page suivante :

Figure 1 : Structure de l'IASCF



⁽¹⁾ Cf. www.iasb.org

Figure 2 : Schéma d'ensemble des Parties prenantes de l'IASCF



3-2 : Les Instances comptables internationales

Cette nouvelle organisation en vigueur depuis 2001, regroupe plusieurs organes essentiels.

3-2-1 : La Fondation « IASCF »

L'IASCF (International Accounting Standards Committee Foundation) est composée de 22 trustees dont le rôle et la mission sont définis par la constitution de la fondation. Celle-ci dirige in fine l'IASB et ses entités associées et désigne les membres de l'IASB, de l'IFRIC et du SAC.

Plus spécifiquement, la fondation définit la stratégie de l'IASB , approuve son budget et établit les procédures de fonctionnement de l'IASB , de l'IFRIC et du SAC.

Elle approuve les révisions de sa constitution résultant de la procédure de consultation publique.

Non responsable de l'établissement des normes et non impliquée dans les domaines techniques relevant de la compétence de l'IASB , la fondation s'intéresse néanmoins aux problématiques stratégiques globales concernant les normes comptables et assure la promotion de l'IASB et de ses travaux.

3-2-2 : Le Board

Le Board est composé de 14 membres désignés pour 5 ans renouvelables une fois par les trustees (administrateurs de confiance ayant fait leurs preuves...), dont au moins 12 sont des membres permanents ⁽¹⁾, pour lesquels l'Europe est représentée par six (6) , les Etats – Unis par six (6) aussi , l'Asie quant à elle , par quatre (4) , et le reste du monde , par trois (3).

Ces membres , rappelons le sont des salariés.

Cependant , l'on remarque aussi , qu'avec le changement d'appellation , del ' IASC à l' IASB , ce dernier est passé du statut de Comité (Committee) à celui de Conseil (Board)

Ce Board , qui est formé de : préparateurs , auditeurs , utilisateurs, et universitaires , a pour mission principale de déclencher, d'analyser et d'approuver les nouvelles normes ou les projets d'interprétations de l'IFRIC (International Financial Reporting Interpretation Committee) .

Pour accomplir leur fonction dans les meilleurs conditions et avec la rigueur voulue, les membres de l'IASB sont conseillés par un Comité consultatif

⁽¹⁾ Cf. Lionel ESCAFFRE et Eric TORT, Les normes comptables internationales IAS/IFRS, les Zoom's, Gualino éditeur, EJA, Paris, 2006, p.25.

(*Advisory Committee*) composé d'organismes nationaux de professionnels et appuyé aussi par l' **IFRIC** (ex **SIC**).

Selon la constitution actuelle de la fondation **IASCF** , ,l' **IASB** a l'entière responsabilité des sujets techniques incluant la préparation et la publication des normes internationales (**IAS-IFRS**), des exposés –sondages (**ED** : **exposure draft**) et l'approbation finale des interprétations émises par l'**IFRIC**.

Les textes officiels (**ED** , **IAS-IFRS** et **IFRIC**) font l'objet d'une publication en langue anglaise par l'**IASB**.

3-2-3– L'IFRIC

L'**IFRIC** est composé d'un président non - votant et de 12 membres .

C'est l'organe d'interprétation issu de la nouvelle organisation de 2001 en remplacement de l'ancien **SIC** (*Standing Interpretations Committee*).

Recherchant un consensus sur le traitement comptable approprié, l'**IFRIC** , est plus particulièrement en charge d'étudier les questions comptables susceptibles de se traduire par des traitements divergents ou inacceptables .

Dans le cadre de ces interprétations , l' **IFRIC** travaille en lien étroit avec les organes comptables nationaux .

Les interprétations portent ainsi sur :

- des problématiques de reporting financier nouvellement identifiés et non spécifiquement traitées par les **IFRS** ;
- des questions induisant ou pouvant entraîner des interprétations non satisfaisantes ou contradictoires.

3-2-4 : le SAC

Le **SAC** (*Standard Advisory Committee*) constitue un organe de consultation pour l' **IASB** des individus et les représentants d'institutions concernées par les normes.

Dans le cadre de ce processus de consultation, le **SAC** conseille l' **IASB** , plus particulièrement dans les domaines suivants : Agendas, programme de travail I (choix des sujets prioritaires...) et conseils sur les projets avec un accent particulier sur les applications pratiques.

3 - 3 : Le processus d'élaboration des normes IFRS

Le processus d'élaboration des normes est un mécanisme relativement **long et complexe**, constitué de différents étapes consistant essentiellement en ¹:

- les **études** préalables et l'identification des thématiques en liaison avec les normalisateurs nationaux ;
- des **consultations** du **SAC** s'agissant des projets importants ,du calendrier et des priorités ;
- la **constitution** de groupes de travail ou de groupes de spécialistes conseillant le **Board** sur les projets importants ;
- la **publication** d'un document pour discussion , puis d'un projet de normes (exposé – sondage ou ED – exposure draft) permettant de collecter les commentaires ;
- le **traitement** de ces commentaires dans des délais raisonnables avec, si nécessaires des auditions publiques pour discuter des projets de normes et des tests sur le terrain afin de s'assurer de leur efficacité et de leur faisabilité ;
- l'**approbation** de la norme.

En somme , le Référentiel comptable international est un référentiel relativement récent, influencé par les règles anglo-saxonnes et les exigences des marchés financiers.

Celui-ci a été stabilisé à partir du **31.03.2004**. en vue de l'échéance : **01.01.2005** , correspondant à la transition des comptes consolidés des sociétés européennes .

Ainsi la « plate- forme » applicable au **1^{er} janvier 2005**, dans l'Union européenne comptait **31 Normes IAS** (International Accounting Standard) et **5 Normes IFRS** (International Financial Reporting Standard)

Ceci était , pour le **01.01.2005**, , voyons à présent , qu'en est-il de ce nombre , actuellement pour voir si la tendance est à la baisse , est restée la même , ou bien elle a évolué ? .

En se référant à la liste des Normes internationales **IFRS** adoptées par l'Union européenne⁽²⁾, il n'y a aucun doute là-dessus , l'Europe a su s'engager dans cette voie de la Normalisation internationale en employant une politique adéquate , et en plus de cela , nous pouvons dire sereinement qu'elle a fait , un bond appréciable et spectaculaire dans ce domaine malgré la multiplicité et parfois la complexité de ces Normes , qui de l'avis de plusieurs concernés reconnaissent cela.

¹ Cf. Lionel ESCAFFRE et Eric TORT, Les normes comptables internationales IAS/IFRS, op.cité p.26.

⁽²⁾ Voir Annexe n°10 : liste des normes IFRS (adoptées par l'Europe, non adoptées et projets en cours), CNCC , site Internet: focusifrs.com, maj . le 04.03.2009, p.273.

Depuis la nouvelle organisation de 2001, de l'IASB, il y'a lieu de souligner, que les nouvelles Normes internationales sont appelées IFRS, les anciennes Normes conservent leur dénomination ancienne IAS.

SECTION 4 : L'organisation générale et le processus d'homologation des normes IFRS dans l'Union européenne (UE)

Après avoir évoqué, l'organisation de l'IASB, examinons maintenant les principales modalités d'adoption des normes IFRS au niveau européen.

4 – 1 : Le mécanisme communautaire d'adoption

Avant de pouvoir être applicables dans l'Union européenne, les normes IFRS publiées par l'IASB sont soumises au niveau européen à évaluation et approbation.

Ce mécanisme communautaire fait intervenir deux organes spécifiques permettant à la commission européenne d'approuver les normes IFRS par voie de décisions. Il s'agit d'une part du Comité comptable européen (ARC) et d'autre part, d'un organe technique d'évaluation (EFRAG).

En effet, pour être homologuées et applicables au niveau européen, les normes IFRS doivent avoir été examinées par l'EFRAG et approuvées par l'ARC.

4-1-1 : L'EFRAG

L'EFRAG (European Financial Reporting Advisory Group) est un organe technique indépendant disposant d'un groupe d'experts hautement qualifiés (TEG : Technical Expert Group) ayant une mission principale d'évaluation des normes IFRS et des interprétations IFRS avec pour objectif de rendre sous un délai de deux mois des avis techniques à la commission européenne.

Pour ce faire, l'EFRAG met en œuvre un processus de consultation publique auprès des organes nationaux de normalisation des Etats membres sous forme d'appels à commentaires assorti d'un délai d'un mois.

A l'issue de ce processus, l'EFRAG émet son opinion finale (positive ou négative) avec publication des bases de conclusions.

4-1-2 : L'ARC

L'**ARC** (*Accounting Regulatory Committee*) est , en quelque sorte , le comité de réglementation comptable européen assistant la commission européenne en donnant son avis sur les projets d'adoption dans l'Union européenne des normes IFRS et des interprétations sous forme de décisions d'approbation.

Présidé , par la Commission européenne , l'**ARC** est constitué de représentants des Etats membres.

4-2 : La situation dans l'Union européenne ⁽¹⁾

Adopté le **19 juillet 2002**, le Règlement européen (CE) n° **1606/2002** a prévu l'obligation d'établir des comptes consolidés en IFRS pour les sociétés cotées européennes à compter du **1^{er} janvier 2005**.

Ce Règlement laisse , par ailleurs , le choix aux Etats membres de l'Union européenne d'**autoriser** , , d'**obliger**, ou d'**interdire** les normes IFRS pour les comptes consolidés des sociétés non cotées et les comptes sociaux des sociétés cotées ou non .

Pour accomplir leur fonction dans les meilleures conditions possibles et avec la rigueur voulue, ces membres sont conseillés par un Comité consultatif (Advisory Committee) composé d'organismes nationaux de professionnels et sont appuyés aussi par l'**IFRIC (ex. SIC)** qui est chargé de l'interprétation des normes qui à leur tour deviennent des normes internationales à respecter et à appliquer.

« Parallèlement à cela , il y'a lieu de signaler que le **FASB**, organisme américain chargé des normes de la comptabilité financière , s'est basé depuis 1978 à 1985 pour l'élaboration de ces normes sur trois (3) études essentielles qui sont les suivantes :

- Rapport du Comité « **ASOBAT** » sur la théorie de base de la comptabilité , publié en 1966 , par l' Association américaine de la comptabilité « **AAA** » ou l'on voit qu'il insiste sur le volet social des rapports financiers ,
- Rapport de la Commission Trueblood qui a mis l'accent sur l'étude des objectifs des rapports financiers , publié par l'Institut américain des comptables juristes « **AICPA** » en 1973 ou l'on voit qu'il a essayé de s'intéresser spécialement aux utilisateurs traditionnels , les investisseurs et les créiteurs ,

⁽¹⁾ Cf. Accord Euro- Méditerranéen ,établissant une association entre la République algérienne démocratique et populaire d'une part ,et la Communauté européenne et ses Etats membres, d'autre part, articles : 56 et 57 ,cité par Otmane. BEKENNICHE , la Coopération entre l'Union européenne et l'Algérie , l' Accord d' Association,Office des publications universitaires,Alger, 2006,p.252.

- *Rapport des sociétés (corporate report) , publié en 1975 par l'Institut des comptables juristes en Angleterre et Wales « ICAEW » ou l'on voit qu'il essaie de satisfaire cette fois –ci , une nouvelle catégorie à savoir les ouvriers , le gouvernement, et les sociétés en général.*

En se basant sur ces études déjà citées et surtout celle de Trueblood , FASB a pu publier son Rapport n°1, sur les obligations des rapports financiers pour les entités qui ont pu dégager un bénéfice en 1978 .

C'est ainsi que ce rapport est devenu , une base de référence importante , à laquelle se réfèrent tous les autres rapports édictés par le cadre conceptuel « ⁽¹⁾.

Eu égard , à ce qui se fait à travers le monde , au sujet des normes comptables en général et l'importance grandissante qu'elles présentent , l'on remarque que plusieurs référentiels nationaux continuent à progresser sérieusement dans leurs recherches , dans ce domaine , tout en essayant de collaborer sans cesse avec l'IASB par une convergence dans un premier temps , pour ensuite arriver à atteindre l'objectif ultime d'unification avec les Normes internationales IFRS , dans un deuxième temps.

⁽¹⁾ النموذج المحاسبي المعاصر ، من المبادئ إلى المعايير ، مرجع سابق ذكره ، ص . 134 .

CHAPITRE 2 : REFERENTIEL INTERNATIONAL IFRS

SECTION 1 : NORMES COMPTABLES INTERNATIONALES : IAS (International Accounting Standards)

Il ressort des publications concernant les Normes comptables internationales ,émanant du Conseil 'IASB' , comme il en est de même pour les Règlements repris et publiés au journal officiel de l'Union européenne que la structure d'une norme se présente comme suit : Objectif,Champ d'application,Définitions,Corps de la norme,Informations à fournir,Dispositions transitoires,Date d'entrée en vigueur,Eléments liées à la norme :Annexes,Bases des conclusions,Liste des Interprétations liées.

Alors que pour celle d'une interprétation est comme suit : Références aux normes liées ; Question ;Consensus ;Base des conclusions ;Date de consensus ;Date d'entrée en vigueur ; Eléments liés à l'interprétation.

Pour notre cas ,nous avons volontairement préféré , présenter toutes les normes comptables et d'interprétation en vigueur en Europe et qui sont publiées par l'IASB, même si leur présentation est d'une manière succincte et brève .

La Société nationale française des commissaires aux comptes (CNCC) travaillant dans le domaine et s'intéressant au sujet , a élaboré des résumés intéressants qu'on peut trouver facilement sur internet⁽¹⁾ , mais sa fidélité et sa conscience professionnelle l'ont conduite , à le déclarer clairement et sans équivoque « **que ceci n'est qu'un résumé et ne doit en aucun cas remplacer le texte intégral de l'IASB** »

Sa responsabilité l'a obligé à se décharger de toute éventuelle implication .

Donc , quelque soit le résumé auquel ,on peut y arriver, il y'a lieu de ne pas oublier que ces Normes représentent des textes législatifs et réglementaires qui doivent être respectés dans leurs plus fins détails , d'ailleurs ,le Conseil « IASB » et le **Parlement européen** aussi précisent et reconnaissent que : **si une disposition des normes n'est pas respectée, cela veut dire que la comptabilité de l'entité en question n'est pas conforme aux normes internationales IFRS** .

Ainsi, les dispositions des Normes internationales IFRS , retenues par nos soins et présentées dans ce mémoire, ne doivent en aucun cas remplacer le texte intégral de l'IASB qui reste le seul valable , le plus complet et l'officiel .

⁽¹⁾ Site Internet : www.focusifrs.com .

De même, l'on ne doit pas aussi considérer ce travail comme un résumé fidèle de ces Normes.

Loin de là, vu l'importance, la diversité et l'ampleur du travail⁽¹⁾, l'objectif que l'on s'est fixé, était la présentation de toutes les Normes internationales en vigueur, même si, certaines ne concernent pas forcément l'Entité « SCS », pour le moment et ce afin d'avertir et de mettre en garde, le lecteur et plus particulièrement les entités et les différents intéressés et utilisateurs, pour qu'ils soient avertis, de l'ampleur de la tâche éventuelle qu'ils doivent accomplir et y faire face, dans le futur.

1 : IAS 1 « PRESENTATION DES ETATS FINANCIERS »

S'inscrivant dans le cadre général imposé aux normes comptables internationales par l'IASB, l'objectif d'**IAS 1 « Présentation des états financiers »** est **de prescrire une base de présentation des états financiers, afin qu'ils soient comparables tant aux états financiers de l'entité pour les périodes antérieures qu'aux états financiers d'autres entités.**

De même, les états financiers doivent en outre fournir des informations sur la situation financière, la performance financière et les flux de trésorerie de l'entité, qui soient utiles à un large éventail d'utilisateurs pour la prise de décisions économiques.

Il est d'ailleurs, clairement stipulé par l'IASB qu'une entité dont les états financiers sont conformes aux normes comptables internationales doit procéder à une déclaration explicite et sans réserve de cette conformité dans ses notes annexes. Les états financiers ne peuvent être déclarés conformes aux IFRS que s'ils sont conformes à toutes les dispositions des IFRS.⁽²⁾

Ce n'est que dans des circonstances extrêmement rares qu'il peut être estimé que la mise en oeuvre d'une disposition du référentiel de l'IASB serait contraire à l'objectif des états financiers. Dans ce cas, l'entité peut s'écarter du traitement requis par les normes internationales, mais devra fournir des informations complémentaires.

IAS 1 précise en outre que:

⁽¹⁾ L'ensemble des Normes IFRS, applicables jusqu'à présent, représente un texte de plus de : 800 pages, cf, Code IFRS, Normes et interprétations, textes consolidés à jour au 1^{er} septembre 2007, collection les Codes RF, Groupe Revue Fiduciaire, Paris, 2007.

Si, nous ajoutons deux⁽²⁾ autres rubriques complémentaires publiées toujours par l'IASB, à savoir : les bases des conclusions, et un guide d'application (qui peuvent être présentées séparément et qui ne sont pas considérées comme faisant partie intégrante de la norme), l'on se retrouverait avec un texte d'environ : 2400 pages : lire, Robert . OBERT, pratique des Normes IFRS, op.cité, p 18.

⁽²⁾ Cf, Norme IAS 1, paragraphe 14, Code IFRS, op.cité, p17.

« les états financiers sont établis selon le principe de la continuité d'exploitation, de la comptabilité d'engagement ; que la présentation et la classification des postes doivent être conservées d'une période à l'autre ; que les charges, les produits, les actifs et les passifs ne peuvent être compensés, à moins qu'une norme internationale ou une interprétation ne l'autorise ou ne l'impose ; de même que chaque catégorie significative d'éléments similaires doit faire l'objet d'une présentation séparée dans les états financiers .En outre , des informations comparatives au titre de la période précédente doivent être présentées, pour tous les montants figurant dans les états financiers ; et que les états financiers doivent être présentés au moins une fois par an.

Un jeu complet d'états financiers comprend :

- « - un bilan ;
- un compte de résultat ;
- un tableau de variation des capitaux propres ;
- un tableau des flux de trésorerie ;
- des notes annexes qui présentent notamment les principales méthodes comptables retenues par l'entité ».

1-1 : Le bilan

Les rubriques que doit comporter au minimum le bilan sont les suivantes :

- « 1. immobilisations corporelles ;
- 2. immeubles de placement ;
- 3. immobilisations incorporelles ;
- 4. actifs financiers (à l'exception des éléments 5., 8. et 9.) ;
- 5. participations comptabilisées selon la méthode de la mise en équivalence ;
- 6. actifs biologiques ;
- 7. stocks ;
- 8. clients et autres débiteurs ;
- 9. trésorerie et les équivalents de trésorerie ;
- 10. fournisseurs et autres créditeurs ;
- 11. provisions ;
- 12. passifs financiers à l'exception des éléments 10. et 11. ;
- 13. actifs et passifs d'impôts exigibles ;
- 14. actifs et passifs d'impôts différés ;
- 15. intérêts minoritaires ;
- 16. capital émis et réserves »⁽¹⁾.

Rappelons à cet égard que cette liste de rubriques n'est pas exhaustive et que si l'entité juge nécessaire pour mieux comprendre la situation financière, d'ajouter d'autres postes ou rubriques , elle est autorisée à le faire.

⁽¹⁾ Cf, paragraphe 68, Code IFRS ,op.cité p27.

Le caractère courant et non courant de la présentation de ces états est à privilégier par rapport au degré de liquidité et ce, que ce soit pour les actifs ou les passifs. Ces derniers doivent faire l'objet d'une présentation distincte dans le bilan.

Les actifs courants sont principalement constitués par :

« - la trésorerie ou les équivalents de trésorerie ;

- les actifs destinés à être cédés ou consommés dans le cadre du cycle normal d'exploitation de l'entité ;

- les actifs destinés à être réalisés dans un délai de 12 mois après la date de clôture ; et

- les actifs détenus essentiellement en vue d'être négociés.

Les autres actifs doivent être classés en tant qu'actifs non courants (c'est-à-dire tout montant à recouvrer ou à régler au-delà de douze (12) mois).

Les passifs courants sont constitués principalement par :

- les passifs destinés à être réglés dans le cadre du cycle normal d'exploitation de l'entreprise ;

- les passifs destinés à être réglés dans les douze mois qui suivent la clôture de l'exercice.

Les autres passifs doivent être classés en tant que passifs non courants. (c'est-à-dire tout montant à recouvrer ou à régler au-delà de douze (12) mois) ».

1-2 : Compte de résultat

Les rubriques que doit comporter au minimum le compte de résultat sont les suivantes :

« -les produits des activités ordinaires ;

-les charges financières ;

- la quote-part dans le résultat des entités associées et des co-entités comptabilisées selon la méthode de la mise en équivalence ;

-un montant unique comprenant le total

- du résultat après impôt des activités abandonnées et

- du résultat après impôt comptabilisé résultant de l'évaluation à la juste valeur, diminuée des coûts de la vente, ou de la cession des actifs ou du (des) groupe(s) destiné(s) à être cédé(s) constituant l'activité abandonnée ;

-la charge d'impôt sur le résultat ;

- le résultat de la période » ⁽¹⁾.

Il y'a lieu de préciser à ce niveau que l'initiative est laissée à l'entité quant à la classification des charges soit selon la nature des charges ou selon leur fonction

⁽¹⁾ Cf, paragraphe 81, Code IFRS, op.cité , p.29.

au sein de l'entité; L'essentiel réside dans le choix de la méthode qui fournit des informations fiables et plus pertinentes.

« Une entité ne doit pas présenter des éléments de produits et de charges en tant qu'éléments extraordinaires, que ce soit dans le corps des états financiers ou dans les notes annexes. Cependant, lorsque des éléments de produits et de charges sont significatifs, leur nature et leur montant sont indiqués séparément »⁽¹⁾.

1-3 : Tableau des flux de trésorerie

IAS 1 « Présentation des états financiers » renvoie à **IAS 7** "Tableau des flux de trésorerie", concernant les dispositions relatives à la présentation du tableau des flux de trésorerie et les informations à fournir correspondantes.

1 - 4 : Notes annexes

Pour garantir le plus de transparence et de clarté , l'**IASB** a prévu cette rubrique qui permet de lever le voile sur certaines ambiguïtés . Ainsi Il doit notamment être présenté dans les notes annexes :

- « -les méthodes comptables retenues pour la présentation des états financiers ;*
- toute information imposée par les normes internationales qui ne figurerait pas dans un autre état financier ;*
- toute information complémentaire qui ne serait pas déjà présentée dans les autres états financiers, mais qui serait estimée nécessaire pour comprendre chacun d'eux.*
- des informations concernant les hypothèses-clé relatives à l'avenir et les autres principales sources d'incertitude relatives aux estimations à la date de clôture;qui présentent un risque important d'entraîner un ajustement significatif des montants des actifs et des passifs au cours de la période suivante⁽²⁾*
- des informations qualitatives sur ses objectifs, politiques et procédures de gestion du capital ;*
- des données quantitatives synthétiques sur les éléments inclus dans la gestion du capital ;*
- des informations sur le respect ou non par l'entité des exigences en matière de capital auxquelles elle est soumise en vertu de règles extérieures ; et si l'entité n'a pas respecté ces exigences, des informations sur les conséquences du non respect.*

Les trois dernières dispositions, publiées par l'**IASB** le 18 août 2005 et adoptées au niveau européen dans le règlement CE n° 108/2006 du 11 janvier

⁽¹⁾ Cf, paragraphes 85 et 86 ,Code IFRS , op.cité , p. 30 .

⁽²⁾ Société nationale française des Commissaires aux comptes (CNCC), site Internet :

www . focusifrs.com., p 8/170 (mise à jour le 12.11.2007) , soit la huitième(8) page sur un total de 170 pages.

2006 sont applicables aux exercices ouverts à compter du 1er janvier 2007, une application anticipée étant encouragée.⁽¹⁾

2 : IAS 2 "Stocks"

L'objectif de IAS 2 est de prescrire le traitement comptable des stocks .
IAS 2 fournit des commentaires sur :

« - la détermination du coût et sa comptabilisation ultérieure en charges, y compris toute dépréciation, jusqu'à la valeur nette de réalisation ;
- les méthodes de détermination du coût qui sont utilisées pour imputer les coûts aux stocks.

Cette norme définit les stocks comme suit , les stocks sont des actifs ;
- détenus pour être vendus dans le cours normal de l'activité ;
- en cours de production pour une telle vente ; ou
- sous forme de matières premières ou de fournitures devant être consommées dans le processus de production ou de prestation de services..

Pour ce qui est de l'évaluation des stocks, ils doivent l'être au plus faible du coût et de la valeur nette de réalisation. Le coût des stocks doit comprendre tous les coûts d'acquisition, coûts de transformation et autres coûts encourus pour amener les stocks à l'endroit et dans l'état où ils se trouvent.

Les coûts d'acquisition des stocks comprennent le prix d'achat, les droits de douane et autres taxes (autres que les taxes ultérieurement récupérables par l'entité auprès des administrations fiscales), ainsi que les frais de transport, de manutention et autres coûts directement attribuables à l'acquisition des produits finis, des matières premières et des services.

Les rabais commerciaux, remises et autres éléments similaires sont déduits pour déterminer les coûts d'acquisition.

La valeur nette de réalisation est le prix de vente estimé dans le cours normal de l'activité, diminué des coûts estimés pour l'achèvement et des coûts estimés nécessaires pour réaliser la vente.

Sont exclus du coût des stocks :

- les montants anormaux de déchets de fabrication, de main-d'oeuvre ou d'autres coûts de production ;
- les coûts de stockage, à moins que ces coûts soient nécessaires au processus de production préalablement à une nouvelle étape de production ;

⁽¹⁾ Cette disposition a été ajoutée par l'IASB en août 2005 par rapport à la version précédente de décembre 2003. Cf, Journal officiel de l'UE n° L 24 / FR du 27.01.2006, p.28 .

- les frais généraux administratifs qui ne contribuent pas à mettre les stocks à l'endroit et dans l'état où ils se trouvent ;
- les frais de commercialisation ».

IAS 23 « Coûts d'emprunts » identifie les circonstances limitées dans lesquelles des coûts d'emprunt sont inclus dans le coût des stocks.

Les techniques d'évaluation du coût des stocks, telles que la méthode du coût standard ou la méthode du prix de détail, peuvent également être utilisées pour des raisons pratiques si ces méthodes donnent des résultats proches du coût.

Les coûts standards retiennent les niveaux normaux d'utilisation des matières premières, fourniture, main d'oeuvre et d'efficience ; ils doivent être régulièrement réexaminés.

La méthode du prix de détail est souvent utilisée dans l'activité de distribution au détail pour évaluer les stocks de grandes quantités d'articles à rotation rapide, qui ont des marges similaires et pour lesquels il n'est pas possible d'utiliser d'autres méthodes de coûts. Le coût des stocks est déterminé en déduisant de la valeur de vente des stocks le pourcentage de marge brute approprié.

Le coût des stocks d'éléments qui ne sont pas fongibles et des biens ou services produits et affectés à des projets spécifiques doit être déterminé en utilisant une identification spécifique de leurs coûts individuels.

Le coût des stocks d'éléments fongibles doit être déterminé en utilisant la méthode du premier entré – premier sorti (**PEPS**) ou celle du coût moyen pondéré (**CMP**). Une entité doit utiliser la même méthode de détermination du coût pour tous les stocks ayant une nature et un usage similaires dans l'entité.⁽¹⁾

Lorsque les stocks sont vendus, la valeur comptable de ces stocks doit être comptabilisée en charges de la période au cours de laquelle les produits correspondants sont comptabilisés.

Le montant de toute dépréciation des stocks pour les ramener à leur valeur nette de réalisation et toutes les pertes de stocks doivent être comptabilisées en charges de la période au cours de laquelle la dépréciation ou la perte se produit.

Le montant de toute reprise d'une dépréciation des stocks résultant d'une augmentation de la valeur de réalisation doit être comptabilisée comme une réduction du montant des stocks comptabilisé en charges dans la période au cours de laquelle la reprise intervient.

⁽¹⁾ Robert Obert, pratique des normes IFRS, 3^e édition, Dunod, Paris 2006, p.18.

Cf, aussi, Société nationale française (CNCC), site Internet : www.focusifrs.com, p13.

Cf, aussi, Code IFRS, paragraphes, 23 et 25, op.cité, p, 46.

En ce qui concerne les états financiers ils doivent notamment indiquer :

- *les méthodes comptables adoptées pour évaluer les stocks ;*
- *la valeur comptable totale des stocks et la valeur comptable par catégories appropriées à l'entité ;*
 - *le montant des stocks comptabilisés en charges dans la période ;*
 - *le montant de toute dépréciation des stocks comptabilisée en charges de la période ;*
 - *le montant de toute reprise de dépréciation comptabilisée en réduction de la valeur de stocks comptabilisés en charges de la période ;*
- *les circonstances ou événements ayant conduit à la reprise de la dépréciation des stocks⁽¹⁾.*

Notons pour information ce qui suit :

- **IAS 3 , IAS 4 , IAS 5,IAS 6** ont été abrogées et non reconduites.
- IAS 3** : Les états financiers consolidés :(remplacée par **IAS 27** à partir du 01.01.1990).
- IAS 4** : Comptabilisation des amortissements (non applicable à partir du 01.01.2001, intégrée dans **IAS 16** et **IAS 37**).
- IAS 5** : Les informations que doit fournir l'entreprise dans ses états financiers (remplacée par **IAS 1** à partir du 01.07.1998).
- IAS 6** :L'information reflétant les effets de variations de prix (remplacée par **IAS 15** à partir du 01.01.1983).

3 : IAS 7 "Tableaux des flux de trésorerie" ⁽²⁾

L'objectif de **IAS 7** est d'imposer la fourniture d'une information sur l'historique des évolutions de la trésorerie et des équivalents de trésorerie d'une entreprise au moyen d'un tableau des flux de trésorerie classant les flux de trésorerie de l'exercice en activités opérationnelles, d'investissement et de financement. *Une entreprise doit établir un tableau des flux de trésorerie selon les dispositions de IAS 7 et doit le présenter comme partie intégrante de ses états financiers pour chaque exercice donnant lieu à présentation d'états financiers.*

⁽¹⁾ www.focusifrs,CNCC,OEC,Normes et interprétations, maj. 12.11.2007 , p 11 sur 170.

IAS 7 est applicable aux exercices ouverts à compter du 01.01.1994 au niveau européen.

⁽²⁾ Cf, Code IFRS , Normes et interprétations,op.cité , p.52.

IAS7 se compose de : 53 paragraphes qui ont tous la même autorité.

La trésorerie comprend les fonds en caisse et les dépôts à vue. Les équivalents de trésorerie sont les 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.

Ils sont détenus dans le but de faire face aux engagements de trésorerie à court terme plutôt que pour un placement ou d'autres finalités. Un placement ne sera normalement qualifié d'équivalent de trésorerie que s'il a une échéance rapprochée, par exemple inférieure ou égale à trois mois à partir de la date d'acquisition.

Les activités opérationnelles sont les principales activités génératrices de produits de l'entreprise et toutes les autres activités qui ne sont pas des activités d'investissement ou de financement .

Les activités d'investissement sont l'acquisition et la sortie d'actifs à long terme et les autres placements qui ne sont pas inclus dans les équivalents de trésorerie.

Les activités de financement sont les activités qui résultent des changements dans l'importance et la composition des capitaux propres et des emprunts de l'entreprise.

3-1 : Présentation du tableau des flux de trésorerie

Le tableau des flux de trésorerie doit présenter les flux de trésorerie de l'exercice classés en activités opérationnelles, d'investissement et de financement.

Exemples de flux de trésorerie provenant des activités opérationnelles⁽¹⁾ :

- les entrées de trésorerie provenant de la vente de biens et de la prestation de services ;
- les entrées de trésorerie provenant de redevances, d'honoraires, de commissions et d'autres produits ;
- les sorties de trésorerie envers des fournisseurs de biens et services ;
- les sorties de trésorerie envers les membres du personnel ou pour leur compte ;
- les entrées et sorties de trésorerie d'une entreprise d'assurance relatives aux primes et aux sinistres, aux rentes et autres prestations liées aux polices d'assurance ;
- les sorties de trésorerie ou remboursements d'impôts sur le résultat, à moins qu'ils ne puissent être spécifiquement associés aux activités de financement et d'investissement ; et

(1) Site Internet : www.focusifrs.com, CNCC , OEC, pp.12, 13 et 14 sur 170.

Cf, aussi , Code IFRS ,op.cité , pp. 55 et 56.

Cf, aussi , Règlement (CE) n° 1725/2003 de la Commission du 29.09.2003 (Journal officiel de l'UE n° L 261 / FR du 13.10.2003 , portant adoption de certaines normes comptables internationales conformément au Règlement (CE) n°1606/2002 du Parlement européen et du Conseil.

- les entrées et sorties de trésorerie provenant de contrats détenus à des fins de négoce ou de transaction.

Exemples de flux de trésorerie provenant des activités d'investissement :

- sorties de trésorerie effectuées pour l'acquisition d'immobilisations corporelles, incorporelles et d'autres actifs à long terme. Ces sorties comprennent les frais de développement inscrits à l'actif et les dépenses liées aux immobilisations corporelles produites par l'entreprise pour elle-même ;
- entrées de trésorerie découlant de la vente d'immobilisations corporelles, incorporelles et d'autres actifs à long terme ;
- sorties de trésorerie effectuées pour l'acquisition d'instruments de capitaux propres ou d'emprunts d'autres entreprises et de participations dans des coentreprises (autres que les sorties effectuées pour les instruments considérés comme des équivalents de trésorerie ou détenus à des fins de négoce ou de transaction) ;
- entrées de trésorerie relatives à la vente d'instruments de capitaux propres ou d'emprunts d'autres entreprises, et de participations dans des coentreprises (autres que les entrées relatives aux instruments considérés comme équivalents de trésorerie et à ceux détenus à des fins de négoce ou de transaction) ;
- avances de trésorerie et prêts faits à des tiers (autres que les avances et prêts consentis par une institution financière) ;
- entrées de trésorerie découlant du remboursement d'avances et de prêts consentis à des tiers (autres que les avances et prêts faits par une institution financière) ;
- sorties de trésorerie au titre de contrats à terme, de contrats d'option ou de contrats de swap, sauf lorsque ces contrats sont détenus à des fins de négoce ou de transaction ou que ces sorties sont classées parmi les activités de financement ; et
- entrées de trésorerie au titre des contrats à terme sur des marchés organisés et de gré à gré, de contrats d'options ou de contrats de swap, sauf lorsque ces contrats sont détenus à des fins de négociation ou de transaction ou que ces entrées sont classées parmi les activités de financement.

Lorsqu'un contrat est comptabilisé en tant que couverture d'une position identifiable, les flux de trésorerie relatifs à ce contrat sont classés de la même façon que les flux de trésorerie de la position ainsi couverte.

Exemples de flux de trésorerie provenant des activités de financement :

- entrées de trésorerie provenant de l'émission d'actions ou d'autres instruments de capitaux propres ;
- sorties de trésorerie envers les actionnaires pour acquérir ou racheter les actions de l'entreprise ;
- produits de l'émission d'emprunts obligataires, d'emprunts ordinaires, de billets de trésorerie, d'emprunts hypothécaires et autres emprunts à court ou à long terme ;
- sorties de trésorerie pour rembourser des montants empruntés et
 - paiements effectués par un preneur dans le cadre de la réduction du solde de la dette relative à un contrat de location financement.

Une entreprise doit présenter les flux de trésorerie liés aux activités opérationnelles, en utilisant :

- soit la méthode directe, suivant laquelle les principales catégories d'entrées et de sorties de trésorerie brutes sont présentées ;
- soit la méthode indirecte, suivant laquelle le résultat net est ajusté des effets des transactions sans effet de trésorerie, de tout décalage ou régularisation d'entrées ou de sorties de trésorerie opérationnelle passées ou futures liés à l'exploitation et des éléments de produits ou de charges liés aux flux de trésorerie concernant les investissements ou le financement.

Les entreprises sont encouragées à présenter les informations des flux de trésorerie des activités opérationnelles en utilisant la méthode directe.

Une entreprise doit présenter séparément les principales catégories d'entrées et de sorties de trésorerie brutes provenant des activités d'investissement et de financement, sauf si les flux de trésorerie sont présentés pour leur montant net .

Les flux de trésorerie provenant des activités opérationnelles, d'investissement ou de financement suivantes peuvent être présentés pour leur montant net :

- entrées et sorties de trésorerie pour le compte de clients lorsque les flux de trésorerie découlent des activités du client et non de celles de l'entreprise ; et
- entrées et sorties de trésorerie concernant des éléments ayant un rythme de rotation rapide, des montants élevés et des échéances courtes.

Les flux de trésorerie provenant de transactions en monnaie étrangère doivent être enregistrés dans la monnaie de l'entreprise qui présente les états financiers, par application au montant en monnaie étrangère du cours de change entre la monnaie dans laquelle les états financiers de l'entreprise sont présentés et la monnaie étrangère à la date du flux de trésorerie.

Les flux de trésorerie d'une filiale étrangère doivent être convertis au cours de change entre la monnaie dans laquelle les états financiers de l'entreprise sont présentés et la monnaie étrangère à la date du flux de trésorerie.

Il convient de noter que les flux de trésorerie liés à des éléments "extraordinaires" doivent être classés comme provenant des activités opérationnelles, d'investissement ou de financement, selon le cas, et présentés séparément.

Cette pratique était autorisée jusque là, mais elle sera dorénavant interdite par l'IASB dans les états financiers (donc dans le tableau des flux de trésorerie, qui est l'un des cinq (5) éléments qui composent les états financiers). La dernière version de la norme IAS 7 publiée en anglais a d'ailleurs supprimé les deux paragraphes 29 et 30 relatifs aux "éléments extraordinaires".

Les flux de trésorerie provenant des intérêts et dividendes perçus ou versés doivent être tous présentés séparément. Chacun doit être classé de façon permanente d'un exercice à l'autre dans les activités opérationnelles, d'investissement ou de financement.

Les flux de trésorerie provenant des impôts sur le résultat doivent être présentés séparément et classés comme des flux opérationnels de trésorerie, à moins qu'ils ne puissent être spécifiquement rattachés aux activités de financement et d'investissement.

L'ensemble des flux de trésorerie provenant des acquisitions et cessions de filiales et autres unités d'exploitation doit être présenté séparément et classé dans les activités d'investissement. Une entreprise doit indiquer de façon globale pour les acquisitions et cessions de filiales ou d'autres unités d'exploitation effectuées au cours de l'exercice, chacun des éléments suivants :

- le prix total d'achat ou de cession ;*
- la portion du prix d'achat ou de cession payée en trésorerie et en équivalents de trésorerie ;*

- le montant de trésorerie et d'équivalents de trésorerie dont dispose la filiale ou l'unité d'exploitation acquise ou cédée ; et*

- le montant des actifs et passifs, autres que la trésorerie et les équivalents de trésorerie, de la filiale ou de l'unité d'exploitation acquise ou cédée, regroupés par grandes catégories.

L'entreprise doit indiquer les composantes de la trésorerie et des équivalents de trésorerie et doit présenter un rapprochement entre les montants de son tableau des flux de trésorerie et les éléments équivalents présentés au bilan.

L'entreprise doit indiquer le montant des soldes importants de trésorerie et d'équivalents de trésorerie détenus par l'entreprise et non disponibles pour le groupe et l'accompagner d'un commentaire de la direction.

4: IAS 8 "Méthodes comptables, changements d'estimations comptables et erreurs" (1)

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

Cependant, les informations à fournir sur les méthodes comptables, à l'exception de celles qui se rapportent aux changements de méthodes comptables, sont énoncées dans IAS 1 "Présentation des états financiers".

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

Un changement d'estimation comptable est un ajustement de la valeur comptable d'un actif ou d'un passif, ou du montant de la consommation périodique d'un actif, résultant de l'évaluation de la situation actuelle des éléments d'actif et de passif et des avantages et obligations futurs attendus qui y sont associés. Les changements d'estimations comptables résultent d'informations nouvelles ou de nouveaux développements et, par conséquent, ne sont pas des corrections d'erreurs.

Une erreur d'une période antérieure est une omission ou une inexactitude des états financiers de l'entité portant sur une ou plusieurs périodes antérieures et qui résultent de la non-utilisation ou de l'utilisation abusive d'informations fiables :

(1) Cf, Code IFRS , Normes et interprétations, op.cité , p 64 .

IAS 8 se compose de : 56 paragraphes qui ont tous la même autorité .

Cf , aussi , www.focusifrs.com, CNCC , OEC , Normes et interprétations , pp. 15,16,et17 sur 170 (maj le 12.11.2007) .

- *qui étaient disponibles lorsque la publication des états financiers de ces périodes a été autorisée, et*
 - *dont on pouvait raisonnablement s'attendre à ce qu'elles aient été obtenues et prises en considération pour la préparation et la présentation de ces états financiers.*

Parmi ces erreurs figurent les effets d'erreur de calcul, les erreurs dans l'application des méthodes comptables, des négligences, des mauvaises interprétations des faits et des fraudes.

Les omissions ou inexactitudes d'éléments sont significatives si elles peuvent, individuellement ou collectivement, influencer les décisions économiques prises par des utilisateurs sur la base des états financiers.

Lorsqu'une norme ou une interprétation s'applique spécifiquement à une transaction ou un autre événement, la ou les méthodes comptables appliquées à cet élément est(sont) déterminée(s) en appliquant la norme ou l'interprétation et en prenant en considération tout guide d'application approprié publié par l'IASB concernant cette norme ou cette interprétation.

En l'absence d'une norme ou d'une interprétation spécifiquement applicable à une transaction ou à un autre événement, la direction devra faire usage de jugement pour développer et appliquer une méthode comptable permettant d'obtenir des informations :

- *pertinentes pour les utilisateurs ;*
- *fiables, en ce sens que les états financiers présentent une image fidèle de la situation financière, de la performance financière et des flux de trésorerie de l'entité et traduisent la réalité économique des transactions ou autres événements (et non pas simplement leur forme juridique), neutres (c'est-à-dire sans parti pris), prudentes et complètes dans tous leurs aspects significatifs.*

Pour exercer le jugement décrit au paragraphe précédent, la direction doit faire référence aux sources suivantes, énumérées par ordre décroissant, et considérer leur possibilité d'application :

- *les dispositions et les commentaires figurant dans les normes et interprétations traitant de questions similaires et liées ; et*
- *les définitions, les critères de comptabilisation et d'évaluation des actifs, des passifs, des produits et des charges énoncés dans le cadre conceptuel.*

Une entité doit sélectionner et appliquer ses méthodes comptables avec cohérence pour des transactions et autres événements similaires, sauf dans le cas où une norme ou une interprétation impose ou permet spécifiquement de

classer par catégories des éléments auxquels l'application de méthodes comptables différentes peut être appropriée. Si une norme ou une interprétation impose ou permet un tel classement par catégories, il faut choisir la méthode comptable la plus appropriée et l'appliquer de manière cohérente et permanente à chaque catégorie.

Une entité ne doit changer de méthodes comptables que si le changement :

- *est imposé par une norme ou une interprétation ;ou,*
- *a pour résultat que les états financiers fournissent des informations fiables et plus pertinentes sur les effets des transactions ou autres événements, sur la situation financière, la performance financière ou les flux de trésorerie de l'entité.*

Lorsqu'une entité change de méthodes comptables lors de la première application d'une norme ou d'une interprétation qui ne prévoit pas de dispositions transitoires spécifiques applicables à ce changement, ou décide de changer de méthodes comptables, elle doit appliquer ce changement de manière rétrospective.

Lorsqu'un changement de méthodes comptables est appliqué de manière rétrospective, l'entité doit ajuster le solde d'ouverture de chaque élément affecté des capitaux propres pour la première période antérieure présentée, ainsi que les autres montants comparatifs fournis pour chaque période antérieure présentée comme si la nouvelle méthode avait toujours été appliquée.

Lorsque la première application d'une norme ou d'une interprétation produit une incidence sur la période en cours ou sur toute période antérieure, l'entité doit notamment fournir les informations suivantes :

- *la nature du changement de méthodes comptables ;*
- *le fait que le changement de méthodes comptables est mis en oeuvre conformément aux dispositions d'une norme ou d'une interprétation ;pour la période en cours et pour chaque période antérieure présentée, dans la mesure du possible, le montant de l'ajustement pour chaque poste affecté des états financiers.*

L'effet d'un changement d'estimation comptable doit être comptabilisé de manière prospective et inclus dans la détermination du résultat.

Par exemple, des estimations des éléments suivants peuvent être requises :

- *les créances douteuses ;*
- *l'obsolescence du stock ;*
- *la juste valeur d'actifs ou de passifs financiers ;*
- *les durées d'utilité ou le rythme attendu de consommation des avantages économiques futurs procurés par un actif amortissable ; et*
- *les obligations de garantie.*

Une entité doit notamment fournir des informations sur la nature et le montant de tout changement d'estimation comptable ayant une incidence sur la période en cours ou dont il est prévu qu'il aura une incidence sur des périodes ultérieures, à l'exception de l'incidence sur des périodes futures lorsqu'il est impraticable d'estimer cette incidence.

En ce qui concerne les erreurs commises, une entité doit corriger de manière rétrospective les erreurs significatives d'une période antérieure dans le premier jeu d'états financiers dont la publication est autorisée après leur découverte comme suit :

- *par retraitement des montants comparatifs de la ou des périodes antérieures présentées au cours desquelles l'erreur est intervenue ;*
- *si l'erreur est intervenue avant la première période antérieure présentée, par retraitement des soldes d'ouverture des actifs, passifs et capitaux propres de la première période antérieure présentée.*

Une entité doit notamment fournir les informations suivantes :

- *la nature de l'erreur d'une période antérieure ;*
- *pour chaque période antérieure présentée, dans la mesure du possible, le montant de la correction pour chaque poste affecté des états financiers ;*
- *le montant de la correction au début de la première période présentée.*

Enfin, IAS 8 prescrit le traitement comptable à opérer et les informations à fournir lors d'un changement de méthodes comptables ou d'une correction d'erreur, lorsqu'il n'est pas possible de déterminer les effets qu'ils produisent sur les périodes précédentes

Aussi , il faut le signaler , **IAS 9** : Frais de recherche et de développement , a été abrogée et remplacée par **IAS 38** à partir du 01.07.1999).

5 : IAS 10 « Evénements postérieurs à la date de clôture » ⁽¹⁾

L'objectif de **IAS 10** "Evénements postérieurs à la date de clôture" est de prescrire :

- *quand une entité doit ajuster ses états financiers en fonction d'événements postérieurs à la date de clôture ;*

(1) Cf, Code IFRS , Normes et interprétations , op.cité , pp78 à 82.
IAS 10 se compose de : 24 paragraphes qui ont la même autorité .
Cf , aussi , focusifrs.com ,CNCC , OEC , pp. 18, 19 sur 170...

- les informations qu'une entité doit fournir concernant la date d'approbation des états financiers et des événements postérieurs à la date de clôture.

Les événements postérieurs à la date de clôture sont les événements, favorables et défavorables, qui se produisent entre la date de clôture et la date d'approbation des états financiers. Il convient de distinguer deux types d'événements :

- ceux qui contribuent à confirmer des situations qui existaient à la date de clôture : ils donnent lieu à des ajustements ;
- ceux qui indiquent des situations apparues postérieurement à la date de clôture : ils ne donnent pas lieu à des ajustements.

Une entité doit ajuster les montants comptabilisés dans ses états financiers pour refléter des événements postérieurs à la date de clôture donnant lieu à des ajustements.

IAS 10 fournit notamment les exemples suivants :

- le règlement, après la date de clôture, d'une action en justice qui confirme que l'entité avait une obligation actuelle à la date du bilan ; l'entité ajuste toute provision comptabilisée antérieurement liée à cette action en justice ou comptabilise une nouvelle provision ;
- la réception, après la date de clôture, d'informations indiquant qu'un actif s'était déprécié à la date de clôture ou que le montant d'une perte de valeur préalablement comptabilisée au titre de cet actif doit être ajusté ;
- la détermination, après la date de clôture, du coût d'actifs achetés ou des produits des actifs vendus avant la date de clôture ;
- la détermination, après la date de clôture, du montant des paiements à effectuer au titre de l'intéressement ou de primes si à la date de clôture l'entité avait une obligation actuelle juridique ou implicite d'effectuer ces paiements du fait d'événements antérieurs à cette date ;
- la découverte de fraude ou d'erreurs montrant que les états financiers sont incorrects.

Par ailleurs, une entité ne doit pas ajuster les montants comptabilisés dans ses états financiers pour refléter des événements postérieurs à la date de clôture ne donnant pas lieu à des ajustements.

Un exemple d'un événement postérieur à la date de clôture ne donnant pas lieu à ajustement est une baisse de la valeur de marché de placements entre la date de clôture et la date d'approbation des états financiers. La baisse de la valeur de marché n'est normalement pas liée à la situation des placements à la date de clôture, mais reflète des événements qui se sont produits ultérieurement.

Une entité ne doit pas établir ses états financiers sur une base de continuité d'exploitation (imposant une modification fondamentale de la convention comptable) si la direction détermine, après la date de clôture, qu'elle a

l'intention, ou qu'elle n'a pas d'autre solution réaliste que de liquider l'entité ou de cesser son activité. IAS 1 précise les informations à fournir dans cette situation. Une entité doit indiquer la date d'approbation des états financiers et mentionner qui a donné cette approbation. Si les propriétaires de l'entité ou d'autres ont le pouvoir de modifier les états financiers après leur publication, l'entité doit l'indiquer.

Si une entité reçoit, après la date de clôture, des informations sur des situations qui existaient à la date de clôture, elle doit mettre à jour les informations fournies relatives à ces situations au vu de ces nouvelles informations.

Si des événements postérieurs à la date de clôture ne donnant pas lieu à des ajustements sont significatifs, le fait de ne pas les indiquer pourrait avoir une incidence sur les décisions économiques prises par les utilisateurs sur la base des états financiers. Dès lors, l'entité fournira les informations suivantes pour chaque catégorie significative d'événements postérieurs à la date de clôture ne donnant pas lieu à des ajustements :

- *la nature de l'événement ;*
- *une estimation de son effet financier, ou l'indication que cette estimation ne peut être faite.*

6 : IAS 11 "Contrats de construction" ⁽¹⁾

L'objectif de IAS 11 est de prescrire le traitement comptable des produits et coûts relatifs aux contrats de construction ainsi que les règles d'affectation de ces produits et coûts aux exercices au cours desquels les travaux de construction sont exécutés.

IAS 11 doit être appliquée pour la comptabilisation des contrats de construction dans les états financiers des constructeurs.

Nous avons volontairement , inclus cette Norme et bien d'autres , pour avoir une idée complète , sur toutes les Normes internationales IFRS , comme déjà signalé auparavant .

7 : IAS 12 "Impôts sur le résultat" ⁽²⁾

(1) Cf, Code IFRS ,Normes et interprétations,op.cité , p 83...

IAS 11 se compose de : 46 paragraphes qui ont tous la même autorité.

Cf aussi , focusifrs.com, CNCC, OEC , Normes et interprétations, maj le 12.11.2007, pp 21,22 .

(2) Cf , Code IFRS ,Normes et interprétations ,op.cité , p97...

IAS 12 se compose de : 91 paragraphes .

Cf aussi , focusifrs.com, CNCC, OEC,Normes et interprétations, maj, le 12.11.2007, pp , 23 à 25 .

IAS 12 s'intéresse à la comptabilisation des impôts sur le résultat. Elle est venue déterminer comment comptabiliser les conséquences fiscales actuelles et futures :

- du recouvrement (ou du règlement) futur de la valeur comptable des actifs (ou des passifs) qui sont comptabilisés dans le bilan d'une entreprise ; et
- des transactions et autres événements de l'exercice qui sont comptabilisés dans les états financiers d'une entreprise.

La charge (le produit) d'impôt est égale (égal) au montant total de l'impôt exigible et de l'impôt différé.

L'impôt exigible est le montant des impôts sur le bénéfice payables (récupérables) au titre du bénéfice imposable (perte fiscale) d'un exercice.

Les passifs d'impôt différé sont les montants d'impôts sur le résultat payables au cours d'exercices futurs au titre de différences temporelles imposables.

Les différences temporelles sont les différences entre la valeur comptable d'un actif ou d'un passif au bilan et sa base fiscale.

Les actifs d'impôt différé sont les montants d'impôts sur le résultat recouvrables au cours d'exercices futurs au titre de différences temporelles déductibles ou du report en avant de pertes fiscales non utilisées et du report en avant de crédits d'impôts non utilisés.

L'impôt exigible de l'exercice et des exercices précédents doit être comptabilisé en tant que passif dans la mesure où il n'est pas payé. Si le montant déjà payé au titre de l'exercice et des exercices précédents excède le montant dû pour ces exercices, l'excédent doit être comptabilisé en tant qu'actif.

L'avantage lié à une perte fiscale pouvant être reportée en arrière pour recouvrer l'impôt exigible d'un exercice antérieur doit être comptabilisé en tant qu'actif.

Les passifs (actifs) d'impôt exigible de l'exercice et des exercices précédents doivent être évalués au montant que l'on s'attend à payer aux (recouvrer auprès des) administrations fiscales en utilisant les taux d'impôt qui ont été adoptés ou quasi adoptés à la date de clôture.

Les actifs et passifs d'impôt différé doivent être évalués aux taux d'impôt dont l'application est attendue sur l'exercice au cours duquel l'actif sera réalisé ou le passif réglé, sur la base des taux d'impôt qui ont été adoptés ou quasi adoptés à la date de clôture (méthode du report variable).

L'évaluation des actifs et passifs d'impôt différé doit refléter les conséquences fiscales qui résulteraient de la façon dont l'entreprise s'attend, à la date de clôture, à recouvrer ou régler la valeur comptable de ses actifs et passifs.

Les actifs et passifs d'impôt différé ne doivent pas être actualisés.

La valeur comptable d'un actif d'impôt différé doit être revue à chaque date de clôture. Une entreprise doit réduire la valeur comptable d'un actif d'impôt différé dans la mesure où il n'est plus probable qu'un bénéfice imposable suffisant sera disponible pour permettre d'utiliser l'avantage de tout ou partie de cet actif d'impôt différé. Une telle réduction doit être reprise dans la mesure où il devient probable que des bénéfices imposables suffisants seront disponibles.

Compte de résultat

L'impôt exigible et différé doit être comptabilisé en produit ou en charge et compris dans le résultat net de l'exercice sauf dans la mesure où l'impôt est généré :

- soit par une transaction ou un événement qui est comptabilisé directement en capitaux propres, dans le même exercice ou un exercice différent ;
- soit par un regroupement d'entreprises.

Éléments crédités ou débités directement dans les capitaux propres

L'impôt exigible et différé doit être directement débité ou crédité dans les capitaux propres si l'impôt concerne des éléments qui ont été crédités ou débités directement dans les capitaux propres, lors du même exercice ou d'un exercice différent.

Actifs et passifs d'impôt

Les actifs et passifs d'impôt doivent être présentés au bilan séparément des autres actifs et passifs. Les actifs et passifs d'impôt différé doivent être distingués des actifs et passifs d'impôt exigible.

Lorsqu'une entreprise fait une distinction entre ses actifs et passifs courants et ses actifs et passifs non courants dans ses états financiers, elle ne doit pas classer les actifs (passifs) d'impôt différé en actifs (passifs) courants.

Compensation

Une entreprise doit compenser les actifs et passifs d'impôt exigible si, et seulement si, l'entreprise :

- a un droit juridiquement exécutoire de compenser les montants comptabilisés ; et a l'intention, soit de régler le montant net, soit de réaliser l'actif et de régler le passif simultanément.

Une entreprise doit compenser les actifs et passifs d'impôt différés si, et seulement si :

- *l'entreprise a un droit juridiquement exécutoire de compenser les actifs et passifs d'impôt exigible ; et*
- *les actifs et passifs d'impôts différés concernent des impôts sur le résultat prélevés par la même autorité fiscale :*

a) soit sur la même entité imposable ;

b) soit sur des entités imposables différentes qui ont l'intention, soit de régler les passifs et actifs d'impôt exigibles sur la base de leur montant net, soit de réaliser les actifs et de régler les passifs simultanément, lors de chaque exercice futur au cours duquel on s'attend à ce que des montants importants d'actifs ou de passifs d'impôt différés soient réglés ou récupérés.

La charge (le produit) d'impôt doit être présentée séparément au compte de résultat.

Les informations suivantes doivent notamment être fournies :

- *les principales composantes de la charge (produit) d'impôt présentées distinctement ;*
- *le total de l'impôt exigible et différé relatif aux éléments débités ou crédités dans les capitaux propres ;*
- *une explication de la relation entre la charge (produit) d'impôt et le bénéfice comptable selon l'une des formes suivantes ou les deux :*

a) un rapprochement chiffré entre la charge (produit) d'impôt et le produit du bénéfice comptable multiplié par le(s) taux d'impôt applicable(s), en indiquant également la base de calcul du(es) taux d'impôt applicable(s) ; ou

b) un rapprochement chiffré entre le taux d'impôt effectif moyen et le taux d'impôt applicable, en indiquant également la base de calcul du taux d'impôt applicable ;

- *le montant des différences temporelles déductibles, pertes fiscales et crédits d'impôts non utilisés pour lesquels aucun actif d'impôt différé n'a été comptabilisé au bilan.*

En outre , il est important de noter que :

- IAS 13 abrogée et non remplacée,
- IAS 14 abrogée par IFRS 8 et non remplacée (donc remplacée par IFRS 8),⁽¹⁾
- IAS 15 abrogée.

8 : IAS 16 « Immobilisations corporelles »⁽²⁾

⁽¹⁾ Nous remarquons que la plupart des IAS abrogées par des IFRS n'ont pas été remplacées, ce qui amène à dire que l'appellation future des normes comptables internationales sera: IFRS

⁽²⁾ Cf , Code IFRS ,Normes et interprétations ,op.cité, p .147... IAS 16 se compose de : 83 paragraphes qui ont la même autorité.

Selon cette norme , les immobilisations corporelles sont des actifs corporels détenus par une entité soit pour être utilisés dans la production ou la fourniture de biens ou de services, soit pour être loués à des tiers, soit à des fins administratives et dont on s'attend à ce qu'ils soient utilisés sur plus d'une période.

Son objectif est de prescrire leur traitement comptable. Les questions fondamentales concernent la comptabilisation des actifs, la détermination de leur valeur comptable, les dotations aux amortissements et les pertes de valeur correspondantes.

La présente norme ne s'applique pas aux actifs biologiques en rapport avec l'activité agricole. Pour plus d'informations à ce sujet, il faut se référer à la norme IAS 41 "Agriculture".

La condition de comptabilisation d'une immobilisation en tant qu'actif est subordonnée à la condition qu'il est probable que les avantages économiques futurs reviendront à l'entité.

Parallèlement à cela, l'entité supporte les coûts afférents encourus initialement pour acquérir ou construire une immobilisation corporelle, de même que les coûts encourus ultérieurement pour l'accroître, la remplacer partiellement ou assurer son entretien.

Une immobilisation corporelle qui remplit les conditions de comptabilisation en tant qu'actif doit être évaluée à son coût, c'est à dire :

- *son prix d'achat, y compris les droits de douane et les taxes non remboursables, après déduction des remises et rabais commerciaux ;*
- *tout coût directement attribuable au transfert de l'actif jusqu'à son lieu d'exploitation et à sa mise en état pour permettre son exploitation de la manière prévue par la direction : coûts des avantages du personnel, frais de montage et d'installation, honoraires de professionnels ... ;*
- *l'estimation initiale des coûts relatifs au démantèlement et à l'enlèvement de l'immobilisation et à la remise en état du site sur lequel elle est située.*

Sont en revanche exclus les frais administratifs et autres frais généraux.

Il y'a lieu d'observer à cet égard que le principe de l'approche de l'immobilisation par composant est retenu et ce pour donner l'image la plus fidèle aux utilisateurs de l'information comptable.

Cependant, il faut signaler qu' une fois la comptabilisation est faite suivant l'évaluation préconisée, des dispositions sont à respecter quant à l'évaluation après comptabilisation.

L'entité doit choisir comme méthode comptable :

- *le modèle du coût ;*
- *le modèle de la réévaluation.*

Cette même méthode doit être appliquée à l'ensemble d'une catégorie d'immobilisations corporelles.

Pour ce qui est du modèle du coût, une immobilisation corporelle doit être comptabilisée à son coût diminué du cumul des amortissements et du cumul des pertes de valeur.

Tandis que, pour celui de la réévaluation, une immobilisation corporelle dont la juste valeur peut être évaluée de manière fiable doit être comptabilisée à son montant réévalué, à savoir sa juste valeur à la date de la réévaluation, diminuée du cumul des amortissements ultérieurs et du cumul de pertes de valeurs ultérieurs.

La juste valeur est le montant pour lequel un actif pourrait être échangé entre des parties bien informées, consentantes et agissant dans des conditions de concurrence normale.

Lorsqu'une immobilisation corporelle est réévaluée, toute la catégorie des immobilisations corporelles dont fait partie cet actif doit être réévaluée.

Lorsque la valeur comptable d'un actif est augmentée à la suite d'une réévaluation, l'augmentation doit être créditée directement en capitaux propres sous la rubrique "écarts de réévaluation". Toutefois, une réévaluation positive doit être comptabilisée en résultat dans la mesure où elle compense une réévaluation négative du même actif, précédemment comptabilisée en résultat.

Lorsque à la suite d'une réévaluation, la valeur comptable d'un actif diminue, cette diminution doit être comptabilisée en résultat. Toutefois, une réévaluation négative doit être directement imputée en capitaux propres sous la rubrique "écart de réévaluation" dans la mesure où l'écart de réévaluation présente un solde créditeur pour ce même actif.

Le montant amortissable d'un actif doit être réparti systématiquement sur sa durée d'utilité.

Chaque partie d'une immobilisation corporelle ayant un coût significatif par rapport au coût total de l'élément doit être amortie séparément (amortissement par composants).

Une entité ventile le montant initialement comptabilisé pour une immobilisation corporelle en ses parties significatives et amortit séparément chacune de ces parties.

La valeur résiduelle et la durée d'utilité d'un actif doivent être révisées au moins à chaque fin de période annuelle et, si les attentes diffèrent par rapport aux estimations précédentes, les changements doivent être comptabilisés comme un changement d'estimation comptable conformément à la norme IAS 8 "Méthodes comptables, changements d'estimations comptables et erreurs".

Le mode d'amortissement utilisé doit refléter le rythme selon lequel l'entité s'attend à consommer les avantages économiques futurs liés à l'actif. Le mode d'amortissement appliqué à un actif doit être examiné au moins à la fin de chaque période annuelle.

Pour déterminer si une immobilisation corporelle est dépréciée, une entité applique la norme IAS 36 "Dépréciation d'actifs" : cette norme explique comment une entité revoit la valeur comptable de ses actifs, comment elle détermine la valeur recouvrable (le plus élevé de la juste valeur nette des coûts de la vente et de la valeur d'utilité) d'un actif et dans quels cas elle comptabilise ou reprend une perte de valeur.

La valeur comptable d'une immobilisation corporelle doit être décomptabilisée :

- lors de sa sortie (voir aussi IFRS 5 "Actifs non courants détenus en vue de la vente et activités abandonnées") ;*
- lorsque aucun avantage économique futur n'est attendu de son utilisation ou de sa sortie.*

Le profit ou la perte résultant de la décomptabilisation d'une immobilisation corporelle sera inclus dans le résultat lors de la décomptabilisation de l'élément.

Le profit ou la perte résultant de la décomptabilisation d'une immobilisation corporelle doit être déterminé comme la différence entre le produit net de la sortie, le cas échéant, et la valeur comptable de l'immobilisations corporelle.

Les profits ne doivent pas être classés en produits des activités ordinaires définis par IAS 18 "Produits des activités ordinaires".

Les états financiers doivent notamment indiquer, pour chaque catégorie d'immobilisations corporelles :

- les conventions d'évaluation utilisées pour déterminer la valeur brute comptable ;*
- les modes d'amortissement utilisés ;*

- les durées d'utilité ou les taux d'amortissement utilisés ;
- la valeur comptable brute et le cumul des amortissements en début et en fin de période ;
- un rapprochement entre les valeurs comptables à l'ouverture et à la clôture de la période, faisant apparaître :
 - les entrées ;
 - les sorties ;
 - les acquisitions par voie de regroupement d'entreprises ;
 - les augmentations ou les diminutions résultant de l'application de la méthode de la réévaluation et des pertes de valeur comptabilisées ou reprises directement en capitaux propres selon IAS 36 ;
 - les pertes de valeur comptabilisées dans le résultat selon IAS 36 ;
 - les pertes de valeur faisant l'objet d'une reprise dans le résultat selon IAS 36 ;
 - les amortissements ;
 - l'existence et les montants des restrictions sur les immobilisations corporelles données en nantissement de dettes ;
 - lorsque les immobilisations corporelles sont inscrites à leur montant réévalué, les informations suivantes doivent être fournies :
 - la date à laquelle la réévaluation a été effectuée ;
 - le recours ou non à un évaluateur indépendant ;
- les méthodes et les hypothèses importantes retenues pour estimer la juste valeur des immobilisations corporelles ;
 - pour chaque catégorie d'immobilisations corporelles réévaluées, la valeur comptable qui aurait été comptabilisée si les actifs avaient été comptabilisés selon le modèle du coût.

9 : IAS 17 « Contrats de location » ⁽¹⁾

L'objectif de IAS 17 "Contrats de location" est d'établir, pour le preneur et le bailleur, les principes comptables appropriés et les informations à fournir au titre des contrats de location -financement et des contrats de location simple.

IAS 17 s'applique à la comptabilisation de tous les contrats de location, autres que :

- les contrats de location portant sur l'exploration ou l'utilisation de minéraux, pétrole, gaz naturel et autres ressources similaires non renouvelables ;
- les accords de licences portant sur des films cinématographiques, des enregistrements vidéo, des pièces de théâtre, des manuscrits, des brevets et des droits d'auteur.

IAS 17 ne s'applique pas à l'évaluation :

(1) Cf , Code IFRS , Normes et interprétations, op.cité , p163...

IAS 17 se compose de : 70 paragraphes qui ont tous la même autorité.

Cf aussi , focusifrs.com, CNCC, OEC , Normes et interprétations,maj le 12.11.2007 , pp 32 à 34 sur 170.

- d'un bien immobilier détenu par des preneurs et comptabilisé comme immeuble de placement (cf. IAS 40 "Immeubles de placement") ;
- d'un immeuble de placement mis à disposition par des bailleurs en vertu de contrats de location simples (cf. IAS 40) ;
- d'actifs biologiques détenus par des preneurs en vertu de contrats de location -financement (cf. IAS 41 "Agriculture") ; ou
- d'actifs biologiques mis à disposition par des bailleurs en vertu de contrats de location simples (cf. IAS 41).

Cette norme définit un contrat de location comme un accord par lequel le bailleur cède au preneur, pour une période déterminée, le droit d'utilisation d'un actif en échange d'un paiement ou d'une série de paiements.

Un contrat de location -financement est un contrat de location ayant pour effet de transférer au preneur la quasi-totalité des risques et avantages inhérents à la propriété d'un actif. Le transfert de propriété peut intervenir ou non, in fine.

Ainsi pour distinguer un contrat de location -financement d'un contrat de location simple, il convient d'apprécier la réalité de la transaction plutôt que la forme du contrat.

Pour ce faire, au début de la période de location, les preneurs doivent comptabiliser les contrats de location -financement à l'actif et au passif de leur bilan pour des montants égaux, à la juste valeur du bien loué (la juste valeur est le 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).

Pour chaque période comptable, un contrat de location -financement donne lieu à une charge d'amortissement de l'actif amortissable et à une charge financière. La méthode d'amortissement des actifs loués doit être cohérente avec celle applicable aux actifs amortissables que possède l'entité et la dotation aux amortissements doit être calculée selon IAS 16 "Immobilisations corporelles" et IAS 38 "Immobilisations incorporelles".

Pour déterminer si un actif loué a perdu de la valeur, une entité applique IAS 36 "Dépréciation d'actifs".

Pour les contrats de location - financement, le preneur doit notamment fournir les informations suivantes :

- pour chaque catégorie d'actif, la valeur nette comptable à la date de clôture ;
- un rapprochement entre le total des paiements minimaux futurs au titre de la location à la date de clôture et leur valeur actualisée ;

- une description générale des dispositions significatives des contrats de location du preneur.

Les paiements au titre du contrat de location simple doivent être comptabilisés en charges sur une base linéaire pendant toute la durée du contrat de location à moins qu'une autre base systématique soit plus représentative de l'échelonnement dans le temps des avantages qu'en retirera l'utilisateur.

Pour les contrats de location simple, le preneur doit notamment fournir les informations suivantes : le montant total des paiements minimaux futurs à effectuer au titre de la location en vertu de contrats de location simple non résiliables ; une description générale des principales dispositions des contrats de location du preneur.

Le bailleur, quant à lui, doit comptabiliser dans son bilan les actifs détenus en vertu d'un contrat de location -financement et les présenter comme des créances pour un montant égal à l'investissement net dans le contrat de location.

Pour les contrats de location -financement, le bailleur doit notamment fournir les informations suivantes :

- un rapprochement entre l'investissement brut dans le contrat de location à la date de clôture et la valeur actualisée des paiements minimaux à recevoir au titre de la location à la date de clôture ;

- une description générale des dispositions significatives des contrats de location.

Les actifs faisant l'objet de contrats de location simple doivent être présentés au bilan du bailleur selon la nature de l'actif.

Les revenus locatifs provenant des contrats de location simple doivent être comptabilisés en produits de façon linéaire sur toute la durée du contrat de location à moins qu'une autre base systématique ne soit plus représentative de l'échelonnement dans le temps de la diminution de l'avantage retiré de l'utilisation de l'actif loué.

La méthode d'amortissement des actifs amortissables loués doit être cohérente avec la méthode normale d'amortissement du bailleur applicable à des actifs similaires, et la dotation aux amortissements doit être calculée selon IAS 16 et IAS 38.

Pour les contrats de location simple, le bailleur doit notamment fournir les informations suivantes :

- le montant des paiements futurs minimaux à recevoir au titre de contrats de location simple non résiliables ;

- *une description générale des dispositions des contrats de location du bailleur.*

Une transaction de cession-bail est une opération de cession d'un actif pour le reprendre à bail. Le paiement au titre de la location et le prix de vente sont généralement liés car ils sont négociés ensemble. La comptabilisation d'une opération de cession-bail dépend de la catégorie du contrat de location .

Si une transaction de cession-bail débouche sur un contrat de location -financement, tout ce qui excède les produits de cession par rapport à la valeur comptable ne doit pas être immédiatement comptabilisé en résultat par le vendeur - preneur. L'excédent doit, au contraire, être différé et amorti sur la durée du contrat de location.

Si une transaction de cession-bail débouche sur un contrat de location simple et s'il est clair que la transaction est effectuée à la juste valeur, tout profit ou perte doit être comptabilisé immédiatement.

Si le prix de vente est inférieur à la juste valeur, tout profit ou perte doit être comptabilisé immédiatement ; en revanche, si la perte est compensée par des paiements futurs inférieurs au prix du marché, elle doit être différée et amortie proportionnellement aux paiements au titre de la location sur la période pendant laquelle il est prévu d'utiliser l'actif.

Si le prix de vente est supérieur à la juste valeur, l'excédent doit être différé et amorti sur la durée d'utilisation attendue de l'actif.

10 : IAS 18 "Produits des activités ordinaires" (1)

IAS 18 doit être appliquée pour la comptabilisation des produits des activités ordinaires provenant des transactions et événements tels que, la vente de biens, la prestation de services, et l'utilisation par des tiers d'actifs de l'entreprise produisant des intérêts, des redevances et des dividendes.

L'utilisation par d'autres d'actifs de l'entreprise génère aussi des produits des activités ordinaires sous la forme d'intérêts , rémunération d'utilisation de trésorerie ou d'équivalent de trésorerie ou montants dus à l'entreprise ,de redevances , utilisation de marques, brevets, de logiciels, de l'entreprise, de dividendes.

(1) Cf , Code IFRS , Normes et interprétations ,op.cité , p180...

IAS 18 se compose de : 37 paragraphes...

Cf aussi , focusifrs.com , CNCC , OEC , Normes et interprétations, maj le 12.11.2007,

Pp 35 à 37 ...

Cependant, la présente norme ne traite pas des produits des activités ordinaires provenant, des contrats de location (voir IAS 17), des dividendes issus des participations comptabilisées suivant la méthode de la mise en équivalence (voir IAS 28), des contrats d'assurance dans le champ d'application d'IFRS 4, des changements de juste valeur des actifs financiers et passifs financiers ou de leur cession (voir IAS 39), des changements dans la valeur d'autres actifs courants, de la comptabilisation initiale et de variations enregistrées dans la juste valeur des actifs biologiques liés à l'activité agricole (voir IAS 41), de la comptabilisation initiale de produits agricoles (voir IAS 41), et de l'extraction de minerais.

Les produits des activités ordinaires sont les entrées brutes d'avantages économiques au cours de l'exercice dans le cadre des activités ordinaires d'une entreprise lorsque ces entrées conduisent à des augmentations des capitaux propres, autres que les augmentations relatives aux apports des participants aux capitaux propres.

Les produits des activités ordinaires doivent être évalués à la juste valeur de la contrepartie reçue ou à recevoir.

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

11 : IAS 19 "Avantages du personnel" ⁽¹⁾

La présente norme doit s'appliquer à la comptabilisation de tous les avantages du personnel, sauf ceux auxquels s'applique la norme IFRS 2, Paiement fondé sur des actions.

Les avantages du personnel comprennent :

1. les avantages à court terme comme les salaires et les cotisations de sécurité sociale, les congés payés et les congés maladie, l'intéressement et les primes (si elles sont payables dans les 12 mois suivant la fin de l'exercice) ainsi que les avantages non monétaires (comme l'assistance médicale, le logement, les voitures et les biens ou services gratuits ou subventionnés) dont bénéficient les membres du personnel en activité ;

2. les avantages postérieurs à l'emploi comme les pensions et autres prestations de retraite, l'assurance-vie postérieure à l'emploi et l'assistance médicale postérieure à l'emploi ;

3. les autres avantages à long terme, notamment les congés liés à l'ancienneté ou congés sabbatiques, les jubilés et autres avantages liés à l'ancienneté, les indemnités pour l'invalidité de longue durée et, s'ils sont payables 12 mois ou plus après la fin de l'exercice, l'intéressement, les primes et les rémunérations différées ;

⁽¹⁾ Cf, Code IFRS, Normes et interprétations, op.cité, p.191...

Cf aussi, focusifrs.com, CNCC, OEC, Normes et interprétations, maj le 12.11.2007, pp 38 à 42 ...

4. les indemnités de fin de contrat de travail ;
5. les avantages sur capitaux propres (supprimé suite à la publication et homologation de IFRS 2 "Paiement fondé sur des actions").

Les avantages du personnel désignent toutes formes de contrepartie donnée par une entité au titre des services rendus par son personnel.

Une obligation actuelle existe si et seulement si l'entreprise n'a pas d'autre solution réaliste que de payer.

En vertu des régimes à prestations définies, l'entreprise a l'obligation de payer les prestations convenues aux membres de son personnel en activité et aux anciens membres de son personnel et le risque actuariel ainsi que le risque de placement incombent en substance à l'entreprise.

Le taux à appliquer pour actualiser les obligations au titre des avantages postérieurs à l'emploi doit être déterminé par référence à un taux de marché à la date de clôture fondé sur les obligations d'entreprises de première catégorie. Dans les pays où ce type de marché n'est pas actif, il faut prendre le taux (à la clôture) des obligations d'Etat.

En décembre 2004, l'IASB a publié les amendements définitifs de la norme IAS 19, Avantages du personnel: "Gains et pertes actuariels, régimes groupes et informations à fournir". Concernant les gains et pertes actuariels, une option comptable supplémentaire est introduite permettant, en cas de non-étalement de ces écarts, de les comptabiliser directement en capitaux propres dans l'état des profits et pertes comptabilisés dans l'exercice. Ces amendements entrent en vigueur pour les exercices ouverts à compter du 1er janvier 2006.

Les autres avantages à long terme sont, par exemple :

- les absences rémunérées de longue durée, telles que les congés liés à l'ancienneté ou les congés sabbatiques ;
- les jubilés ou autres avantages liés à l'ancienneté ;
- les indemnités d'incapacité de longue durée ;
- l'intéressement et les primes à payer douze mois ou plus, après la fin de la période pendant laquelle les membres du personnel ont effectué les services correspondants ; et
- les rémunérations différées versées douze mois ou plus, après la fin de la période au cours de laquelle elles ont été acquises.

Habituellement, l'évaluation des autres avantages à long terme n'est pas soumise au même degré d'incertitude que celle des avantages postérieurs à l'emploi. De plus, l'introduction ou la modification des autres avantages à long terme génère rarement un coût important au titre des services passés. C'est pour ces différentes raisons que la présente Norme impose une méthode simplifiée de

comptabilisation des autres avantages à long terme. Cette méthode diffère sur les points suivants de celle imposée pour les avantages postérieurs à l'emploi :

- les écarts actuariels sont comptabilisés immédiatement et aucun corridor n'est appliqué ; et

- l'ensemble du coût des services passés est comptabilisé immédiatement.

Le montant comptabilisé au passif doit être égal au total de :

- la valeur actuelle de l'obligation au titre des prestations définies à la date de clôture ;

- diminuée, le cas échéant, de la valeur de marché à la date de clôture des actifs du régime utilisés directement pour régler l'obligation.

Une entreprise doit comptabiliser les indemnités de fin de contrat de travail au passif et en charges si et seulement si elle est manifestement engagée :

- à mettre fin au contrat de travail d'un ou plusieurs membres du personnel avant l'âge normal de leur départ en retraite ; ou

- à accorder des indemnités de fin de contrat de travail suite à une offre faite pour encourager les départs volontaires.

Une entreprise est manifestement engagée à mettre fin à un contrat de travail si et seulement si elle a un plan formalisé et détaillé de licenciement sans possibilité réelle de se rétracter. Lorsque les indemnités de fin de contrat de travail sont dues plus de 12 mois après la date de clôture, elles doivent être actualisées.

Pour les régimes à cotisations définies, l'entité doit notamment indiquer le montant comptabilisé en charges.

Selon IAS 19, § 93, une entité peut adopter toute méthode conduisant à comptabiliser de façon systématique tous les écarts actuariels plus rapidement, sous réserve d'appliquer la même base de comptabilisation pour les gains et pour les pertes actuariels et de l'appliquer de façon permanente d'une période à l'autre. Si l'entité décide de comptabiliser l'intégralité de ses écarts actuariels au cours de la période où ils apparaissent, elle a dorénavant la possibilité, suite à cet amendement de décembre 2004, de les comptabiliser en dehors du compte de résultat, soit directement en capitaux propres.

ces dispositions, si elles permettent de débloquer plusieurs situations des entités, en créent d'autres, puisque un des principes fondamentaux des normes comptables internationales, qui est la comparabilité entre les entités n'est pas respecté comme il se doit.

Si elle opte pour cette méthode, elle est tenue de l'appliquer à l'ensemble des écarts actuariels et pour tous les régimes à prestations définies du groupe.

L'option d'inscription dans les capitaux propres doit également porter sur les ajustements provenant du plafonnement de l'actif net, lorsque les actifs dédiés à la couverture du régime excèdent la dette actuarielle correspondante.

Les écarts actuariels inscrits directement dans le tableau de variation des capitaux propres ne doivent pas être comptabilisés dans le compte de résultat au cours d'exercices ultérieurs ("recyclage") ; il en est de même pour les ajustements provenant du plafonnement de l'actif net.

12 : IAS 20 "Comptabilisation des subventions publiques et informations à fournir sur l'aide publique" ⁽¹⁾

Publiée dans le règlement CE n° 1725/2003. ⁽²⁾

Cette norme s'applique pour la comptabilisation et l'information à fournir sur les subventions publiques ainsi que pour l'information à fournir sur les autres formes d'aide publique. Elle ne traite pas:

- *de la participation de l'Etat dans la propriété de l'entité;*
- *de subventions publiques couvertes par l'IAS 41 "Agriculture".*

L'interprétation SIC 10 : "Aide publique - absence de relation spécifique avec des activités opérationnelles" fait référence à IAS 20. Pour plus de détails, consulter l'article relatif à SIC 10.

Le terme "gouvernement" désigne l'Etat, les organismes publics et tout autre organisme public similaire local, national ou international.

L'aide publique est une mesure prise par un gouvernement destinée à fournir un avantage économique spécifique à une entreprise ou à une catégorie d'entreprises répondant à certains critères. L'aide publique n'inclut pas les avantages fournis uniquement au moyen de mesures affectant les conditions générales de l'activité économique telles que la mise à disposition d'infrastructures dans des zones en développement ou l'imposition de contraintes commerciales à des concurrents.

Les subventions publiques sont des aides publiques prenant la forme de transferts de ressources à une entreprise, en échange du fait que celle-ci s'est

⁽¹⁾ Cf, Code IFRS , Normes et interprétations, op.cité , p.237... IAS 20 se compose de : 41 paragraphes .
Cf , aussi , focusifrs.com, CNCC, OEC, Normes et interprétations,maj le 12.11.2007 , pp. 44,45.

⁽²⁾ Journal officiel de l'UE n° L 261 /FR du 13.10.2003,portant adoption de certaines normes comptables conformément au Règlement (CE) n°1606/2002 du Parlement européen et du Conseil.

conformée ou se conformera à certaines conditions liées à ses activités opérationnelles.

Les subventions liés au résultat sont des subventions publiques autres que les subventions liées à des actifs.

Les prêts non remboursables sous conditions sont des prêts pour lesquels le prêteur s'engage à renoncer au remboursement sous certaines conditions prescrites.

Les subventions publiques ne doivent pas être comptabilisées tant qu'il n'existe pas une assurance raisonnable que :

- l'entreprise se conformera aux conditions attachées aux subventions ;*
- et*
- les subventions seront reçues.*

Les subventions publiques doivent être comptabilisées en produits, sur une base systématique sur les exercices nécessaires pour les rattacher aux coûts liés qu'elles sont censées compenser. Elles ne doivent pas être créditées directement en capitaux propres.

Une subvention publique à recevoir qui prend le caractère d'une créance soit en compensation de charges ou de pertes déjà encourues, soit pour apporter un soutien financier immédiat à l'entreprise sans coûts futurs liés, doit être comptabilisée en produits de l'exercice au cours duquel la créance devient acquise.

Les subventions liées à des actifs doivent être présentées au bilan soit en produits différés, soit en déduisant la subvention pour arriver à la valeur comptable de l'actif.

Les subventions liées au résultat peuvent être présentées en tant que crédit dans le compte de résultat, séparément ou dans une rubrique générale telle que "autres produits" ; sinon, elles sont présentées en déduction des charges auxquelles elles sont liées.

Une subvention publique qui devient remboursable doit être comptabilisée en tant que changement d'estimation comptable (voir IAS 8 "Méthodes comptables, changements d'estimations comptables et erreurs").

Les prêts à taux d'intérêt zéro ou faible sont une forme d'aide publique, mais cet avantage n'est pas quantifié dans la comptabilisation des intérêts.

Les informations suivantes doivent notamment être fournies :

- la méthode comptable adoptée pour les subventions publiques, y compris les méthodes de présentation adoptées dans les états financiers ;*

- la nature et l'étendue des subventions publiques comptabilisées dans les états financiers et une indication des autres formes d'aide publique dont l'entreprise a directement bénéficié ;
- les conditions non remplies et toute autre éventualité relative à l'aide publique qui a été comptabilisée.

3 : IAS 21 "Effets des variations des cours des monnaies étrangères" ⁽¹⁾

L'objectif de IAS 21 "Effets des variations des cours des monnaies étrangères" est de prescrire la manière dont il convient :

- d'intégrer des transactions en monnaie étrangère et des activités à l'étranger dans les états financiers d'une entité ;
- de convertir les états financiers dans la monnaie de présentation.

IAS 21 a été publiée par l'IASB le 18 décembre 2003 ; elle est applicable aux exercices ouverts à compter du 1er janvier 2005.

IAS 21 doit être appliquée :

- lors de la comptabilisation des transactions et des soldes en monnaie étrangère, à l'exception des dérivés et des soldes qui entrent dans le champ d'application de IAS 39 "Instruments financiers : comptabilisation et évaluation" ;
- à la conversion du résultat et de la situation financière des activités à l'étranger inclus dans les états financiers de l'entité par consolidation, par consolidation proportionnelle ou par mise en équivalence ;
- et à la conversion des résultats et de la situation financière d'une entité dans une monnaie de présentation (i.e. la monnaie utilisée pour la présentation des états financiers).

Lorsque la monnaie fonctionnelle d'une entité est la monnaie d'une économie hyper- inflationniste, l'entité doit retraiter ses états financiers selon IAS 29 "Information financière dans les économies hyper- inflationnistes".

La monnaie fonctionnelle est la monnaie de l'environnement économique principal dans lequel opère l'entité.

Une monnaie étrangère est une monnaie différente de la monnaie fonctionnelle de l'entité.

⁽¹⁾ Cf, focusifrs.com,CNCC,OEC,Normes et interprétations, maj le 12.11.2007, pp. 46 à 48.
Cf aussi, Code IFRS , Normes et interprétations, op.cité , p.246...
IAS 21 se compose de : 62 paragraphes ...

Les éléments monétaires sont les unités monétaires détenues et les éléments d'actif et de passif devant être reçus ou payés dans un nombre d'unités monétaires déterminé ou déterminable.

La principale caractéristique d'un élément monétaire est un droit de recevoir (ou une obligation de livrer) un nombre déterminé ou déterminable d'unités monétaires. On peut citer, à titre d'exemples : les retraites et autres avantages du personnel qui doivent être réglés en numéraire ; les provisions qui se dénouent en numéraire et les dividendes en espèces comptabilisés en tant que passif.

A l'inverse, la caractéristique principale d'un élément non monétaire est l'absence de tout droit de recevoir (ou de toute obligation de livrer) un nombre fixe ou déterminable d'unités monétaires. On peut citer à titre d'exemples : les montants payés d'avance pour les biens et les services (par exemple le loyer payé d'avance) ; le goodwill ; les immobilisations incorporelles ; les stocks ; les immobilisations corporelles et les provisions qui se dénouent par la fourniture d'un actif non monétaire.

Une transaction en monnaie étrangère est une transaction qui est libellée ou doit être dénouée en monnaie étrangère.

Une transaction en monnaie étrangère doit être enregistrée, lors de sa comptabilisation initiale dans la monnaie de présentation, en appliquant au montant en monnaie étrangère le cours du jour entre la monnaie de présentation et la monnaie étrangère à la date de la transaction.

Pour des raisons pratiques, un cours approchant le cours en vigueur à la date de transaction est souvent utilisé ; par exemple, un cours moyen pour une semaine ou un mois peut être utilisé pour l'ensemble des transactions dans chaque monnaie étrangère survenant au cours de cette période. Toutefois, si les cours de change connaissent des fluctuations importantes, l'utilisation du cours moyen pour une période n'est pas appropriée.

A chaque date de clôture :

- les éléments monétaires en monnaie étrangère doivent être convertis en utilisant le cours de clôture ;*
- les éléments non monétaires en monnaie étrangère qui sont évalués au coût historique doivent être convertis en utilisant le cours de change à la date de la transaction ;*
- et les éléments non monétaires en monnaie étrangère qui sont évalués à la juste valeur doivent être convertis en utilisant les cours de change de la date à laquelle cette juste valeur a été déterminée.*

Les écarts de change résultant du règlement d'éléments monétaires ou de la conversion d'éléments monétaires à des cours différents de

ceux qui ont été utilisés lors de leur comptabilisation initiale au cours de la période ou dans des états financiers antérieurs doivent être comptabilisés en produits ou en charges de la période au cours de laquelle ils surviennent.

Lorsqu'un profit ou une perte sur un élément non monétaire est comptabilisé directement dans les capitaux propres (1), chaque composante de change de ce profit ou de cette perte doit être directement comptabilisée dans les capitaux propres. A l'inverse, lorsqu'un profit ou une perte sur un élément non monétaire est comptabilisé directement dans le résultat, chaque composante de change de ce profit ou de cette perte doit être comptabilisée dans le résultat.

Certaines normes IFRS imposent de comptabiliser certains profits et pertes directement en capitaux propres, comme IAS 16 "Immobilisations corporelles" lors de la réévaluation d'immobilisations corporelles.

Le résultat et la situation financière d'une entité dont la monnaie fonctionnelle n'est pas la monnaie d'une économie hyper- inflationniste doivent être convertis en une autre monnaie de présentation, en utilisant les procédures suivantes :

- *les actifs et les passifs de chaque bilan présenté (y compris à titre comparatif) doivent être convertis au cours de clôture à la date de chacun de ces bilans ;*
- *les produits et les charges de chaque compte de résultat (y compris à titre comparatif) doivent être convertis au cours de change en vigueur aux dates des transactions ;*
- *et tous les écarts de change en résultant doivent être comptabilisés en tant que composante distincte des capitaux propres.*

Tout goodwill provenant de l'acquisition d'une activité à l'étranger et tout ajustement à la juste valeur de la valeur comptables des actifs et passifs provenant de l'acquisition de cette activité à l'étranger doit être comptabilisé comme un actif ou un passif de l'activité à l'étranger. Ils doivent donc être libellés dans la monnaie fonctionnelle de l'activité à l'étranger et être convertis au cours de clôture.

Une entité doit notamment fournir les informations suivantes :

- *le montant des écarts de change comptabilisés dans le compte de résultat ;*
- *les écarts de change nets inscrits dans une composante distincts des capitaux propres ;*
- *lorsque la monnaie de présentation est différente de la monnaie fonctionnelle, ce fait est indiqué.*

L 'IASB a publié, le 15 décembre 2005, un amendement à IAS 21 "Effets des variations des cours des monnaies étrangères"

concernant l'investissement net dans une activité à l'étranger. Cet amendement a été adopté au niveau européen par le Règlement CE n°708/2006 du 8 mai 2006. ⁽¹⁾

IAS 21 a été révisée en 2003 mais n'est devenue obligatoire qu'à compter de 2005. Cette norme impose une comptabilisation différente selon la devise dans laquelle un élément monétaire est libellé, particulièrement lorsqu'un tel élément est considéré comme faisant partie de l'investissement net dans une entité étrangère consolidée.

L'amendement à IAS 21 a été publié afin de clarifier les dispositions d'IAS 21 concernant les investissements d'une entité dans une activité à l'étranger. Les entreprises s'étaient interrogées sur le traitement des prêts qui font partie de l'investissement d'une entité dans une activité à l'étranger, étant donné qu'IAS 21 contient des dispositions prévoyant que ces prêts doivent être libellés dans la monnaie fonctionnelle, soit de l'entité, soit de l'activité à l'étranger, de sorte que les écarts de change qui en découlent puissent être comptabilisés dans la composante des capitaux propres des états financiers consolidés. Or, en pratique, ces prêts peuvent être libellés dans une autre monnaie (une monnaie tierce). L'IASB, ayant conclu qu'il n'avait pas pour intention d'imposer une telle restriction, a donc publié l'amendement précité, afin de permettre que ces prêts soient libellés dans une monnaie tierce.

Les entreprises doivent appliquer l'amendement à IAS 21 au plus tard à la date d'ouverture de l'exercice 2006, une application anticipée étant encouragée.

14: IAS 23 "Coûts d'emprunt" ⁽²⁾

Cette norme doit être appliquée pour la comptabilisation des coûts d'emprunt.

Les coûts d'emprunt sont les intérêts et autres coûts supportés par une entreprise dans le cadre d'un emprunt de fonds.

Un actif éligible est un actif qui exige une longue période de préparation avant de pouvoir être utilisé ou vendu.

Les coûts d'emprunt doivent être comptabilisés en charges dans l'exercice au cours duquel ils sont encourus (méthode de référence).

Toutefois, les coûts d'emprunt qui sont directement attribuables à l'acquisition, la construction ou la production d'un actif éligible peuvent [dorénavant, ils "doivent", selon les amendements adoptés par l'IASB mais non

⁽¹⁾ Modifiant le Règlement (CE) n° 1725 / 2003 de la Commission portant adoption de certaines comptables internationales conformément au Règlement (CE) n° 1606 / 2002 du Parlement européen et du Conseil...

⁽²⁾ Cf, Code IFRS, Normes et interprétations, op.cité , p.259 ...

IAS 23 se compose de : 31 paragraphes ...

Cf aussi , focusifrs.com, CNCC, OEC, Normes et interprétations, maj le 12.11.2007, pp.49 à 51.

encore approuvés au niveau européen] être incorporés dans le coût de cet actif (méthode alternative) [cette alternative devient une obligation imposée par les amendements à IAS 23 ; selon ces mêmes amendements, les autres coûts d'emprunt doivent être enregistrés en charges au cours de la période à laquelle ils se rattachent]. De tels coûts d'emprunt sont incorporés comme composante du coût de l'actif lorsqu'il est probable qu'ils généreront des avantages économiques futurs pour l'entreprise et que les coûts peuvent être évalués de façon fiable.

Dans la mesure où des fonds sont empruntés spécifiquement en vue de l'obtention d'un actif éligible, le montant des coûts d'emprunt incorporables au coût de l'actif doit correspondre aux coûts d'emprunt réels encourus sur cet emprunt au cours de l'exercice diminués de tout produit obtenu du placement temporaire de ces fonds empruntés.

Dans la mesure où les fonds sont empruntés de façon générale et utilisés en vue de l'obtention d'un actif éligible, le montant des coûts d'emprunt incorporables au coût de l'actif doit être déterminé en appliquant un taux de capitalisation aux dépenses relatives à l'actif. Ce taux de capitalisation doit être la moyenne pondérée des coûts d'emprunt applicables aux emprunts de l'entreprise en cours au titre de l'exercice, autres que les emprunts contractés spécifiquement dans le but d'obtenir l'actif concerné. Le montant des coûts d'emprunt incorporés au coût de l'actif au cours d'un exercice donné ne doit pas excéder le montant total des coûts d'emprunt supportés au cours de ce même exercice.

Lorsque la valeur comptable ou le coût final attendu de l'actif éligible est supérieur à sa valeur recouvrable ou sa valeur réalisable nette, cette valeur comptable est dépréciée ou sortie du bilan selon les dispositions d'autres IAS/IFRS.

L'incorporation des coûts d'emprunt dans le coût d'un actif éligible doit commencer lorsque :

- les dépenses relatives au bien ont été réalisées ;*
- des coûts d'emprunt sont encourus ; et*
- les activités indispensables à la préparation de l'actif préalablement à son utilisation ou à sa vente sont en cours.*

L'incorporation des coûts d'emprunt dans le coût d'un actif doit être suspendue pendant les périodes longues d'interruption de l'activité productive.

L'incorporation des coûts d'emprunt doit cesser lorsque les activités indispensables à la préparation de l'actif préalablement à son utilisation ou sa vente prévue sont pratiquement toutes terminées.

Lorsque la construction d'un actif est partiellement terminée et que chacune des parties constitutives est utilisable, indépendamment des autres dont la construction se poursuit, il faut cesser d'incorporer les coûts d'emprunt dans le

coût de l'actif lorsque pratiquement toutes les activités indispensables à la préparation d'une de ces parties constitutives préalablement à leur utilisation ou leur vente sont terminées.

Les états financiers doivent notamment fournir les informations suivantes :

- la méthode comptable utilisée pour les coûts d'emprunt [cette disposition est supprimée par les amendements apportés à IAS 23] ;*
- le montant des coûts d'emprunt incorporés dans le coût d'actifs au cours de l'exercice ; et*
- le taux de capitalisation utilisé pour déterminer le montant des coûts d'emprunt pouvant être incorporés dans le coût d'actifs.*

L'International Accounting Standards Board (IASB) a publié, le 29 mars 2007, la version amendée de la norme IAS 23 "Coûts d'emprunt".

La principale modification apportée par rapport à la précédente version de la norme est la suppression de l'une des options proposées : dorénavant, il n'est plus possible de comptabiliser immédiatement en charges les coûts d'emprunt directement attribuables à l'acquisition, la construction ou la production d'un actif qualifié.

Un actif qualifié est un actif qui exige une longue période de préparation avant de pouvoir être utilisé ou vendu. Une entité doit, par conséquent, enregistrer à l'actif de tels coûts d'emprunt, en tant qu'élément du coût de cet actif.

En revanche, la version révisée d'IAS 23 n'impose pas la comptabilisation à l'actif des coûts d'emprunt relatifs aux actifs évalués à la juste valeur, ou aux stocks qui sont produits en grande quantité de façon répétitive, même s'ils exigent une longue période de préparation avant de pouvoir être utilisés ou vendus.

La version révisée d'IAS 23 s'applique aux coûts d'emprunt relatifs à des actifs qualifiés pour lesquels la date de début d'incorporation dans le coût d'un actif est fixée à partir du 1er janvier 2009.

Rentrant dans le cadre du projet de convergence à court terme IASB-FASB La version révisée d'IAS 23 constitue une avancée supplémentaire dans le cadre du projet de convergence à court terme mené conjointement avec le normalisateur comptable américain, le Financial Accounting Standards Board (FASB).

Ce projet vise à réduire les différences entre les IFRS et les principes comptables généralement acceptés (GAAP - Generally Accepted Accounting

Principles) américains et, en l'occurrence, les divergences entre IAS 23 et SFAS 34 "Inscription à l'actif des coûts d'intérêt".⁽¹⁾

15 : IAS 24 "Information relative aux parties liées" ⁽²⁾

L'objectif de IAS 24 "Information relative aux parties liées" est d'assurer que les états financiers d'une entité contiennent les informations nécessaires pour attirer l'attention sur la possibilité que la position financière et le résultat peuvent avoir été affectés par l'existence de parties liées et par des transactions et soldes avec celles-ci.

IAS 24 doit être appliquée lors de :

- 1. l'identification de relations et transactions entre parties liées ;*
- 2. l'identification de soldes entre une entité et des parties qui lui sont liées ;*
- 3. l'identification des circonstances dans lesquelles la communication des points 1. et 2. est imposée ;et*
- 4. la détermination des informations qui doivent être fournies à propos de ces points.*

Une transaction entre parties liées est un transfert de ressources, de services ou d'obligations entre des parties liées, sans tenir compte du fait qu'un prix soit facturé ou non.

Une partie est liée à une entité dans les cas suivants :

a) directement ou indirectement, la partie :

1) contrôle l'entité, est contrôlée par elle, ou est soumise à un contrôle conjoint au même titre que l'entité ;

2) détient dans l'entité une participation qui lui permet d'exercer une influence notable sur elle ;ou

3) exerce le contrôle conjoint sur l'entité ;

b) la partie est une entreprise associée (selon la définition fixée dans la norme IAS 28 "Participations dans des entreprises associées", une entité associée est une entité dans laquelle l'investisseur a une influence notable) ;

c) la partie est une coentreprise dans laquelle l'entité est un coentrepreneur (selon IAS 31 "Participations dans les coentreprises", une coentreprise est un accord contractuel en vertu duquel deux parties ou plus conviennent d'exercer une activité économique sous contrôle conjoint) ;

d) la partie fait partie des principaux dirigeants de l'entité ou de sa société mère ;

⁽¹⁾ Compagnie nationale des commissaires aux comptes (CNCC)- France. Site Internet www.focusifrs.com , Normes et interprétations , maj le 12.11.2007 , pp 49 à 51 .

⁽²⁾ Cf , Code IFRS , Normes et interprétations, op.cité, pp.265...

IAS 24 se compose de : 24 paragraphes.

Cf aussi , focusifrs.com, CNCC , OEC, ...,pp 52 à 54.

e) la partie est un des membres proches de la famille de tout individu visé par a) ou d) ;

f) la partie est une entité sur laquelle une des personnes visées sous d) ou e) exerce le contrôle, un contrôle conjoint, une influence notable, ou encore détient un droit de vote significatif ;ou

g) la partie est un régime d'avantages postérieurs à l'emploi au profit des employés de l'entité, ou de toute entité qui est une partie liée à cette entité.

Lorsque l'on considère toutes les possibilités de relations entre parties liées, il faut prêter attention à la substance des relations, et pas simplement à leur forme juridique.

En revanche, ne sont pas obligatoirement des parties liées :

- deux entités, par le simple fait qu'elles ont un administrateur ou un autre de leurs principaux dirigeants en commun, nonobstant les points d) et f) ci-dessus ;
- deux co-entrepreneurs, par le simple fait qu'ils exercent le contrôle commun d'une coentreprise ;
- les bailleurs de fonds, les syndicats, les entreprises de services publics, les administrations publiques et les collectivités locales, simplement du fait de leurs transactions normales avec une entité (bien qu'elles puissent restreindre la liberté d'action d'une entité ou participer à son processus décisionnel) ;et
- un client, fournisseur, franchiseur, distributeur, ou agent général unique avec lequel une entité réalise un volume de transactions important, simplement en raison de la dépendance économique qui en résulte.

Les relations entre les sociétés mères et les filiales doivent être indiquées, qu'il y ait eu ou non des transactions entre ces parties liées. Une entité doit dévoiler le nom de sa société mère et celui de la société tête de groupe, s'il est différent.

Une entité doit indiquer la rémunération des principaux dirigeants, en cumul, et pour chacune des catégories suivantes :

- avantages à court terme ;
- avantages postérieurs à l'emploi ;
- autres avantages à long terme ;
- indemnités de fin de contrat de travail ;
- paiements en actions.

Si des transactions ont eu lieu entre des parties liées, une entité doit indiquer la nature des relations entre les parties liées, ainsi que des informations sur les transactions et les soldes qui sont nécessaires à la compréhension de l'impact potentiel de la relation sur les états financiers.

Les transactions suivantes, présentées à titre d'exemples, doivent être communiquées dès lors qu'elles sont réalisées avec une partie liée :

- achats ou ventes de biens (finis ou non) ;

- achats ou ventes de biens immobiliers et d'autres actifs ;
- prestations de services données ou reçues ;
- contrats de location ;
- transferts de recherche et développement ;
- transferts dans le cadre de contrats de licence ;
- transferts dans le cadre d'accords de financement (y compris les prêts et les apports de capital en numéraire ou en nature) ;
- fourniture de garanties ou de sûretés ;
- règlements de passifs pour le compte de l'entité ou par l'entité pour le compte d'une autre partie.

Les informations à fournir doivent être communiquées séparément pour chacune des catégories suivantes :

- la société mère ;
- les entités qui exercent un contrôle conjoint ou une influence notable sur l'entité ;
- les filiales ;
- les entreprises associées ; les coentreprises dans lesquelles l'entité est un co-entrepreneur ;
- les principaux dirigeants de l'entité ou de sa société mère ;
- les autres parties liées.

16 : IAS 26 "Comptabilité et rapports financiers des régimes de retraite" (1)

IAS 26 doit être appliquée aux rapports financiers présentés par les régimes de retraite lorsque de tels rapports sont établis.

Les régimes de retraite sont des accords selon lesquels une entreprise fournit des prestations à ses salariés au moment ou après la date de leur fin d'activité (sous forme d'une rente annuelle ou d'un capital), lorsque ces prestations, ou les cotisations de l'employeur en vue de ces prestations, peuvent être déterminées ou estimées à l'avance selon les clauses d'un accord ou les usages de l'entreprise.

Les régimes à cotisations définies sont des régimes de retraite selon lesquels le montant des prestations à payer au titre des retraites est déterminé par les cotisations versées à un fonds ainsi que par les bénéfices tirés des placements y afférents.

Les régimes à prestations définies sont des régimes de retraite selon lesquels le montant des prestations à payer est déterminé par référence à une formule habituellement fondée sur la rémunération et/ou les années de service des membres du personnel.

(1) Cf , Code IFRS, Normes et interprétations , op.cité ,pp 273 à 281 .
IAS 26 se compose de : 37 paragraphes qui ont tous la même autorité .
Cf aussi , focusifrs.com,CNCC,OEC,Normes et interprétations ,maj le 12.11.2007,pp.55,56.

Le rapport financier d'un régime à cotisations définies doit comporter un état des actifs nets affectés au paiement des prestations ainsi qu'une description de la politique de financement.

Le rapport financier d'un régime à prestations définies doit comprendre, soit :

- *un état présentant :*
 - *les actifs nets affectés au paiement des prestations ;*
 - *la valeur actuelle actuarielle des prestations de retraite promises, en distinguant les droits acquis des droits non acquis ; et*
 - *l'excédent ou le déficit en résultant ; ou*
 - *un état des actifs nets affectés au paiement de prestations, comportant :*
 - *soit une note annexe mentionnant la valeur actuelle actuarielle des prestations de retraite promises, en distinguant les droits acquis des droits non acquis ;*
 - *soit un renvoi à cette information fournie dans un rapport actuariel joint.*

Lorsque aucune évaluation actuarielle n'a été préparée à la date du rapport, c'est l'évaluation la plus récente qui doit servir de base de référence et sa date doit être mentionnée.

La valeur actuelle actuarielle des prestations de retraite promises, prévue au paragraphe précédent, doit être fondée sur les prestations promises définies selon les termes du régime pour les services rendus à la date du rapport, soit sur la base des niveaux de salaires actuels, soit sur la base des niveaux de salaires projetés, en indiquant la base utilisée. L'effet de tout changement dans les hypothèses actuarielles ayant eu un effet important sur la valeur actuelle actuarielle des prestations de retraite promises, doit également être indiqué.

Le rapport financier doit expliquer la relation entre la valeur actuelle actuarielle des prestations de retraite promises et les actifs nets affectés au paiement de ces prestations, ainsi que la politique suivie pour le financement des prestations promises.

Les placements détenus au titre des régimes de retraite doivent être comptabilisés à la juste valeur. Dans le cas de titres négociables sur un marché, la juste valeur est la valeur de marché. Lorsque sont détenus des placements au titre d'un régime pour lesquels il n'est pas possible d'estimer la juste valeur, il convient d'indiquer la raison pour laquelle la juste valeur n'est pas utilisée.

Le rapport financier d'un régime de retraite, qu'il soit à prestations ou à cotisations définies, doit également comporter les informations suivantes :

- *un état des variations des actifs nets affectés au paiement des prestations ;*
- *un résumé des principales méthodes comptables ; et*

- une description du régime et l'effet de tout changement intervenu dans le régime au cours de l'exercice.

17 : IAS 27 "Etats financiers consolidés et individuels" ⁽¹⁾

L'objectif de IAS 27 "Etats financiers consolidés et individuels" est de prescrire les règles applicables à la préparation et à la présentation des états financiers consolidés d'un groupe d'entités contrôlées par une société mère.

Cette norme doit également être appliquée pour la comptabilisation de participations dans des filiales, des entités contrôlées conjointement et des entreprises associées (une entité associée est une entité dans laquelle l'investisseur exerce une influence notable) lorsqu'une entité choisit de présenter des états financiers individuels ou y est obligée par des dispositions locales.

En revanche, IAS 27 ne traite pas des méthodes de comptabilisation des regroupements d'entreprises et de leurs effets sur la consolidation, y compris du goodwill : il convient de se référer à IFRS 3 "Regroupements d'entreprises".

Des états financiers individuels sont ceux que présente une société mère, un investisseur dans une entreprise associée ou un coentrepreneur dans une entité contrôlée conjointement, dans lesquels les investissements sont comptabilisés sur la base de la participation directe plutôt que sur la base des résultats et de l'actif net publiés des entreprises détenues.

Les états financiers d'une entité qui n'a pas de filiale, d'entreprise associée ou de participation de co-entrepreneur dans une entité contrôlée conjointement ne sont pas des états financiers individuels.

Une société mère doit présenter des états financiers consolidés dans lesquels elle consolide ses participations dans des filiales selon IAS 27.

Une société mère n'est pas tenue de présenter des états financiers consolidés si, et seulement si :

- *la société mère est elle-même une société détenue totalement ou partiellement par une autre entité et ses autres propriétaires ont été informés de la non préparation d'états financiers consolidés par la société mère et ne s'y opposent pas ;*
- *les instruments de dettes ou de capitaux propres de la société mère ne sont pas négociés sur un marché public ;*

(1) Cf , Code IFRS , Normes et interprétations ,op.cité, p283...
IAS 27 se compose de : 45 paragraphes qui ont tous la même autorité.

- la société mère n'a pas déposé, et n'est pas sur le point de déposer ses états financiers auprès d'un comité des valeurs mobilières ou de tout autre organisme de réglementation, aux fins d'émettre une catégorie d'instruments sur un marché public ; et
- la société mère ultime ou une société mère intermédiaire présente des états financiers consolidés, disponibles en vue d'un usage public, qui sont conformes aux normes IFRS.

Parlant de périmètre des états financiers consolidés doivent comprendre toutes les filiales de la société mère, à l'exception du cas cité ci-dessous.

Une filiale est une entité contrôlée par la société mère. Le contrôle est le pouvoir de diriger les politiques financières et opérationnelles d'une entité afin d'obtenir des avantages de ses activités. Le contrôle est présumé exister lorsque la société mère détient, directement ou indirectement, plus de la moitié des droits de vote d'une entité. Le contrôle existe également lorsque la société mère détenant la moitié ou moins de la moitié des droits de vote d'une entité, dispose :

- du pouvoir sur plus de la moitié des droits de vote en vertu d'un accord avec d'autres investisseurs ;
- du pouvoir de diriger les politiques financière et opérationnelle de l'entité en vertu d'un texte réglementaire ou d'un contrat ;
- du pouvoir de nommer ou de révoquer la majorité des membres du conseil d'administration ou de l'organe de direction équivalent, si le contrôle de l'entité est exercé par ce conseil ou cet organe ; ou
- du pouvoir de réunir la majorité des droits de vote dans les réunions du conseil d'administration ou de l'organe de direction équivalent, si le contrôle de l'entité est exercé par ce conseil ou cet organe.

Une filiale doit être exclue du périmètre de consolidation lorsqu'il y a des indications que le contrôle est destiné à être temporaire du fait que la filiale est acquise et détenue exclusivement en vue de sa cession dans un délai de douze mois et que la direction recherche activement un acquéreur. Les participations dans de telles filiales doivent être comptabilisées comme actifs détenus à des fins de transaction et comptabilisées conformément à IAS 39 "Instruments financiers : comptabilisation et évaluation".

Quant aux procédures de consolidation, les soldes, les transactions, les produits et les charges intra-groupe doivent être intégralement éliminés.

Les états financiers de la société mère et de ses filiales utilisés pour l'établissement des états financiers consolidés doivent être établis à la même date de reporting. Lorsque les dates de reporting de la société mère et d'une filiale sont différentes, la filiale prépare, pour les besoins de la consolidation, des

états financiers supplémentaires à la même date que les états financiers de la société mère, à moins que cela ne soit impraticable.

Quand les états financiers d'une filiale utilisés pour l'établissement des états financiers consolidés sont établis à une date de reporting différente de celle de la société mère, des ajustements doivent être effectués pour prendre en compte l'effet des événements ou transactions significatifs qui se sont produits entre cette date et la date des états financiers de la société mère.

En aucun cas l'écart entre les dates de reporting de la filiale et celle de la société mère ne doit être supérieur à trois mois. La durée des périodes de reporting et les éventuelles différences entre les dates de reporting doivent être identiques d'une période à l'autre.

Les états financiers consolidés doivent être établis en utilisant des méthodes comptables uniformes pour des transactions et autres événements semblables dans des circonstances similaires.

La participation dans une entité doit être comptabilisée selon IAS 39 à partir de la date où elle cesse d'être une filiale, à condition qu'elle ne devienne pas une entreprise associée telle que définie dans IAS 28 ou une entité contrôlée conjointement telle que définie dans IAS 31 "Participations dans des coentreprises".

La valeur comptable de la participation à la date à laquelle l'entité cesse d'être une filiale doit être considérée comme le coût lors de l'évaluation initiale d'un actif financier conformément à IAS 39.

Les intérêts minoritaires doivent être présentés au bilan consolidé dans les capitaux propres, séparément des capitaux propres de la société mère. Les intérêts minoritaires dans le résultat du groupe doivent également être indiqués séparément.

Quand des états financiers individuels sont préparés, les participations dans les filiales, les entités contrôlées conjointement et les entreprises associées doivent être comptabilisées :

- soit au coût ;
- soit conformément à IAS 39.

La même méthode comptable doit être appliquée à chaque catégorie de participations.

Les informations suivantes doivent notamment être fournies dans les états financiers consolidés :

- le fait qu'une filiale n'est pas consolidée (lorsque le contrôle est destiné à être temporaire) ;

- la nature de la relation entre la société mère et une filiale lorsque la société mère ne détient pas, directement ou indirectement par des filiales, plus de la moitié des droits de vote ;
- les raisons pour lesquelles la détention, directement ou indirectement par des filiales, de plus de la moitié des droits de vote réels ou potentiels de l'entité détenue ne constitue pas un contrôle ;
- la date de reporting des états financiers d'une entité associée, lorsque ces états financiers sont utilisés pour préparer les états financiers consolidés et qu'ils sont établis à une date de reporting ou pour une période différente de celle de la société mère, ainsi que la raison de l'utilisation de dates de reporting et de périodes différentes ; et
- la nature et la portée de restrictions significatives sur la capacité de filiales de transférer des fonds à la société mère sous la forme de dividendes en numéraire, ou de rembourser des prêts ou des avances.

18 : IAS 28 "Participations dans des entreprises associées" ⁽¹⁾

L'objectif de IAS 28 "Participations dans des entreprises associées" est de prescrire les règles applicables à la comptabilisation des entités dans lesquelles l'investisseur exerce une influence notable.

La norme ne s'applique pas aux participations dans des entreprises associées détenues par :

- des organismes de capital-risque ; ou
- des fonds de placement, des formes de trust et des entités similaires telles que des fonds d'assurance liés à des participations, qui, lors de leur comptabilisation initiale, sont désignées comme étant à leur juste valeur avec variation en résultat, ou sont classées en actifs détenus à des fins de transaction et comptabilisées conformément à IAS 39 "Instruments financiers : comptabilisation et évaluation".

Une entité associée est une entité dans laquelle l'investisseur exerce une influence notable, et qui n'est ni une filiale (cf. IAS 27 "Etats financiers consolidés et individuels"), ni une participation dans une coentreprise (cf. IAS 31 "Participations dans des coentreprises").

Si un investisseur détient, directement ou indirectement, 20 % ou davantage des droits de vote dans l'entreprise détenue, il est présumé exercer une influence notable, sauf à démontrer clairement que ce n'est pas le cas.

Inversement, si l'investisseur détient, directement ou indirectement, moins de 20 % des droits de vote dans l'entreprise détenue, il est présumé ne pas

(1) Cf , Code IFRS , Normes et interprétations , op.cité, p293...

IAS 28 se compose de : 43 paragraphes ...

Cf, aussi , focusifrs.com,CNCC,OEC,Normes et interprétations,maj le 12.11.2007, pp 60à 62 .

exercer d'influence notable, sauf à démontrer clairement que cette influence existe.

L'existence de l'influence notable d'un investisseur est habituellement mise en évidence par une ou plusieurs des situations suivantes :

- représentation au conseil d'administration ou à l'organe de direction équivalent de l'entreprise détenue ;*
- participation au processus d'élaboration des politiques, et notamment participation aux décisions relatives aux dividendes et autres distributions ;*
- transactions significatives entre l'investisseur et l'entreprise détenue ;*
- échange de personnels dirigeants ; ou fourniture d'informations techniques essentielles.*

L'existence d'une participation importante ou majoritaire d'un autre investisseur n'exclut pas nécessairement que l'investisseur exerce une influence notable.

La méthode de la mise en équivalence est une méthode de comptabilisation selon laquelle la participation est initialement comptabilisée au coût et est ensuite ajustée pour prendre en compte les changements postérieurs à l'acquisition de la quote part de l'investisseur dans l'actif net de l'entreprise détenue. Le résultat de l'investisseur comprend sa quote-part du résultat de l'entreprise détenue.

Une participation dans une entreprise associée doit être comptabilisée selon la méthode de la mise en équivalence sauf si :

- il y a des indications que la participation est acquise et détenue exclusivement en vue de sa cession dans les douze mois suivant l'acquisition, et la direction recherche activement un acquéreur ; dans cette situation, la participation doit être classée comme un actif détenu à des fins de transaction, et comptabilisée conformément à IAS 39 ;*
- l'exception visée au paragraphe 10 d'IAS 27, qui autorise une société mère détenant également une participation dans une entreprise associée à ne pas présenter d'états financiers consolidés, est applicable ; ou*
- tous les critères suivants sont remplis :*

1. l'investisseur est une filiale détenue à 100 % ou est une filiale partiellement détenue par une autre entité, et ses autres propriétaires, y compris ceux qui ne sont généralement pas habilités à voter, ont été informés, sans émettre d'objection, que l'investisseur n'applique pas la méthode de la mise en équivalence ;

2. les instruments de dette ou de capitaux propres de l'investisseur ne sont pas négociés sur un marché public (une bourse des valeurs nationale ou étrangère ou encore un marché de gré à gré, y compris des marchés locaux ou régionaux) ;

3. l'investisseur n'a pas déposé, et n'est pas sur le point de déposer ses états financiers auprès d'une autorité de réglementation des valeurs mobilières ou d'un autre organisme de réglementation, aux fins d'émettre une catégorie d'instruments sur un marché public ; et

4. la société mère ultime ou une société mère intermédiaire de l'investisseur présente des états financiers consolidés, disponibles en vue d'un usage public, qui sont conformes aux normes internationales d'information financière. Une participation dans une entreprise associée est comptabilisée selon la méthode de la mise en équivalence à partir de la date à laquelle celle-ci devient une entreprise associée.

Un investisseur doit cesser d'utiliser la méthode de la mise en équivalence à compter de la date où il cesse de détenir une influence notable sur une entreprise associée ; il doit comptabiliser cette participation conformément à IAS 39 à compter de cette date, à condition que l'entreprise associée ne devienne pas une filiale (cf. IAS 27 "Etats financiers consolidés et individuels") ou une coentreprise (cf. IAS 31 "Participations dans des coentreprises").

La valeur comptable de la participation à la date où elle cesse d'être une entreprise associée sera considérée comme son coût lors de l'évaluation initiale comme actif financier conformément à IAS 39.

Lorsqu'il applique la méthode de la mise en équivalence, l'investisseur utilise les derniers états financiers disponibles de l'entreprise associée. Lorsque les dates de reporting de l'investisseur et de l'entreprise associée sont différentes, l'entreprise associée prépare, à l'usage de l'investisseur, des états financiers à la même date que les états financiers de l'investisseur, sauf si cela s'avère impraticable.

Quand, conformément au précédent paragraphe, les états financiers d'une entreprise associée utilisés pour l'application de la méthode de la mise en équivalence sont établis à des dates de reporting différentes, des ajustements doivent être effectués pour prendre en compte les effets des transactions ou événements significatifs qui se sont produits entre cette date et la date des états financiers de l'investisseur. En aucun cas l'écart entre les dates de reporting de l'entreprise associée et celle de l'investisseur ne doit être supérieur à trois mois. La durée des périodes de reporting et toute différence entre les dates de reporting doivent être identiques d'une période à l'autre.

Les états financiers de l'investisseur doivent être préparés en utilisant des méthodes comptables uniformes pour des transactions et événements semblables se produisant dans des circonstances analogues.

Les informations suivantes doivent notamment être fournies :

- la juste valeur des participations dans des entreprises associées pour lesquelles il existe des prix cotés publiés ;

- les informations financières résumées des entreprises associées, comprenant les montants agrégés des actifs, passifs, du chiffre d'affaires et du résultat ;
- les raisons pour lesquelles la présomption d'absence d'influence notable d'un investisseur est infirmée, si l'investisseur détient, directement ou indirectement, moins de 20 % des droits de vote ou des droits de vote potentiels dans l'entreprise détenue mais conclut cependant que cette influence existe ;
- les raisons pour lesquelles la présomption d'influence notable d'un investisseur est infirmée, si l'investisseur détient, directement ou indirectement, 20 % ou davantage des droits de vote ou des droits de vote potentiels dans l'entreprise détenue mais conclut cependant que cette influence n'existe pas ;
- la date de reporting des états financiers d'une entreprise associée, lorsque ces états financiers sont utilisés pour l'application de la méthode de la mise en équivalence et qu'ils sont établis à une date de reporting ou pour une période de reporting différente de celle de l'investisseur, ainsi que la raison de l'utilisation de dates de reporting et de périodes de reporting différentes ;
- la nature et la portée de restrictions significatives sur la capacité des entreprises associées de transférer des fonds à l'investisseur sous la forme de dividendes en espèces, ou de remboursements de prêts ou d'avances.

Les participations dans des entreprises associées comptabilisées selon la méthode de la mise en équivalence doivent être classées en actifs non courants. La quote-part de l'investisseur dans le résultat de ces participations et la valeur comptable de ces participations doivent être présentées séparément.

Selon IAS 37 "Provisions, passifs éventuels et actifs éventuels", l'investisseur doit indiquer :

- sa quote-part des passifs éventuels d'une entreprise associée encourus en commun avec d'autres investisseurs ;
- les passifs éventuels qui proviennent du fait que l'investisseur est solidairement responsable de tout ou partie des passifs de l'entreprise associée.

19 : IAS 29 "Information financière dans les économies hyper - inflationnistes" ⁽¹⁾

IAS 29 doit être appliquée aux états financiers individuels, y compris les états financiers consolidés, de toute entité dont la monnaie fonctionnelle est la monnaie d'une économie hyper- inflationniste.

L'hyperinflation est révélée par certaines caractéristiques de l'environnement économique d'un pays qui comprennent, sans s'y limiter, les points suivants :

- la population en général préfère conserver sa richesse en actifs non monétaires ou en une monnaie étrangère relativement stable. Les montants

(1) Cf , focusifrs.com, CNCC,OEC, Normes et interprétations , maj le 12.11.2007,pp 63 ,64.

Cf aussi , Code IFRS , Normes et interprétations,op.cité , 304 ...

IAS 29 se compose de : 41 paragraphes ...

détenus en monnaie locale sont immédiatement investis pour maintenir le pouvoir d'achat ;

- la population en général apprécie les montants monétaires, non pas dans la monnaie locale, mais dans une monnaie étrangère relativement stable. Les prix peuvent être exprimés dans cette monnaie ;
- les ventes et les achats à crédit sont conclus à des prix qui tiennent compte de la perte de pouvoir d'achat attendue durant la durée du crédit, même si cette période est courte ;
- les taux d'intérêt, les salaires et les prix sont liés à un indice de prix ; et
- le taux cumulé de l'inflation sur trois ans approche ou dépasse 100 %.

19 - 1 : Etats financiers établis au coût historique

19-1-1 : Bilan

Les montants figurant au bilan et qui ne sont pas exprimés dans l'unité de mesure en vigueur à la date de clôture sont retraités à l'aide d'un indice général des prix.

Les éléments monétaires – l'argent détenu et les éléments à recevoir ou à payer en argent – ne sont pas retraités parce qu'ils sont déjà exprimés dans l'unité monétaire en vigueur à la date de clôture.

Tous les autres actifs et passifs sont non monétaires. Certains éléments non monétaires sont comptabilisés pour des montants courants à la date de clôture, tels que la valeur nette de réalisation et la valeur de marché ; ils ne sont donc pas retraités.

Tous les autres actifs et passifs non monétaires sont retraités. Le coût retraité, ou coût diminué de l'amortissement, de chaque élément est déterminé en appliquant à son coût historique et au cumul des amortissements la variation d'un indice général des prix entre la date d'acquisition et la date de clôture.

19-1-2 : Compte de résultat

IAS 29 impose que tous les éléments du compte de résultat soient exprimés dans l'unité de mesure en vigueur à la date de clôture. Aussi, tous les montants doivent être retraités en appliquant la variation de l'indice général des prix à compter de l'enregistrement initial des éléments de produits et de charges dans les états financiers.

19-2 : Etats financiers au coût actuel

19-2-1 : Bilan

Les éléments évalués au coût actuel ne sont pas retraités parce qu'ils sont déjà exprimés dans l'unité de mesure en vigueur à la date de clôture.

Les autres éléments du bilan sont retraités selon les informations données dans les paragraphes traitant des "Etats financiers établis au coût historique-Bilan".

19-2-2 : Compte de résultat

Le compte de résultat au coût actuel, avant retraitement, présente généralement les coûts en vigueur au moment où se sont produits les transactions ou événements sous-jacents. Le coût des ventes et l'amortissement sont enregistrés aux coûts qui étaient actuels au moment de la consommation ; les ventes et les autres charges sont enregistrées pour leur montant en argent quand elles sont encourues. Aussi tous les montants doivent-ils être retraités dans l'unité de mesure en vigueur à la date de clôture, par application d'un indice général des prix.

Les états financiers d'une entité dont la monnaie fonctionnelle est la monnaie d'une économie hyperinflationniste – qu'ils soient établis selon l'approche du coût historique ou du coût actuel – doivent être libellés dans l'unité de mesure ayant cours à la date de clôture. Les chiffres correspondants de la période précédente imposés par IAS 1 "Présentation des états financiers" ainsi que toute information relative à des périodes antérieures, doivent également être exprimés dans l'unité de mesure qui a cours à la date de clôture.

Le profit ou la perte sur la situation monétaire nette doit faire partie du résultat net et doit être indiqué séparément.

Lorsqu'une économie cesse d'être hyper- inflationniste et que l'entreprise cesse de préparer et de présenter ses états financiers selon IAS 29, elle doit prendre les montants exprimés dans l'unité de mesure qui avait cours à la fin de l'exercice précédent comme base de la valeur comptable dans ses états financiers ultérieurs.

Les informations suivantes doivent notamment être fournies :

- le fait que les états financiers et les chiffres correspondants des périodes précédentes ont été retraités pour refléter l'évolution du pouvoir d'achat général de la monnaie fonctionnelle, et qu'en conséquence ils sont exprimés dans l'unité de mesure ayant cours à la date de clôture ;*
- la convention de base – coût historique ou coût actuel – utilisée pour établir les états financiers ; et*
- la désignation et le niveau de l'indice des prix à la date de clôture et l'évolution de cet indice au cours de l'exercice et de l'exercice précédent.*

Il y'a lieu de préciser à ce niveau , que la Norme IAS 30 "Informations à fournir dans les états financiers des banques et des institutions financières assimilées" a été abrogée par IFRS 7 publiée le 18 août 2005 , par l'IASB.

Cependant , ce n'est que le 11 janvier 2006 que IFRS 7 a été adoptée au niveau européen , par le règlement CE n°108/2006 .

20 : IAS 31 "Participations dans des coentreprises" ⁽¹⁾

L'objectif de IAS 31 "Participations dans des coentreprises" est de prescrire les règles applicables à :

- *la comptabilisation des entités contrôlées conjointement (coentreprises) ;*
- *la présentation des actifs, passifs, produits et charges des coentreprises dans les états financiers de co-entrepreneurs et d'investisseurs.*

IAS 31 doit être mise en oeuvre lors de la comptabilisation de participations dans des coentreprises.

Cependant, elle ne s'applique pas aux participations de co-entrepreneurs dans des entités contrôlées conjointement détenues par des organismes de capital-risque, des fonds de placement ou des entités semblables qui, lors de leur comptabilisation initiale, sont désignées comme étant à leur juste valeur avec variation en résultat, ou sont classées en actifs détenus à des fins de transaction et comptabilisées conformément à IAS 39 "Instruments financiers : comptabilisation et évaluation".

Un co-entrepreneur détenant une participation dans une entité contrôlée conjointement est exempté de l'obligation de la consolider (en intégration proportionnelle ou selon la méthode de la mise en équivalence) s'il remplit les conditions suivantes :

- *il existe des indications que la participation est acquise et détenue exclusivement en vue de sa cession dans les douze mois suivant l'acquisition, et la direction recherche activement un acquéreur ;*
- *l'exception du paragraphe 10 d 'IAS 27 "Etats financiers consolidés et individuels" qui autorise une société mère détenant également une participation dans une entité contrôlée conjointement à ne pas présenter d'états financiers consolidés est applicable ; ou*
- *toutes les dispositions suivantes s'appliquent :*

1. le co-entrepreneur est une filiale détenue à 100 %, ou encore une filiale partiellement détenue par une autre entité ; et ses propriétaires, y compris ceux qui ne sont par ailleurs pas habilités à voter, ont été informés, sans émettre d'objection, que le co-entrepreneur n'appliquait la consolidation proportionnelle ou la méthode de la mise en équivalence ;

2. les instruments de dette ou de capitaux propres du co-entrepreneur ne sont pas négociés sur un marché public (une bourse des valeurs nationale ou

(1) Cf , focusifrs.com,CNCC,OEC,Normes et interprétations, maj le 12.11.2007,pp.67 à 69 .

Cf aussi , Code IFRS , Normes et interprétations,op.cité, p 312...

IAS 31 se compose de : 59 paragraphes qui ont tous la même autorité .

étrangère ou encore un marché de gré à gré, y compris des marchés locaux et régionaux) ;

3. le co-entrepreneur n'a pas déposé ses états financiers auprès d'une autorité de réglementation des valeurs mobilières ou d'un autre organisme de régulation, aux fins d'émettre une catégorie d'instruments sur un marché public, ou n'est pas sur le point de le faire ; et

4. la société mère ultime ou une société mère intermédiaire du co-entrepreneur présente des états financiers consolidés, disponibles en vue d'un usage public, qui sont conformes aux normes internationales d'information financière.

Le contrôle est le pouvoir de diriger les politiques financières et opérationnelles d'une activité économique afin d'en obtenir des avantages.

Un co-entrepreneur est un participant à une coentreprise qui exerce un contrôle conjoint sur celle-ci.

Un investisseur dans une coentreprise est un participant à une coentreprise mais il n'exerce pas un contrôle conjoint sur celle-ci.

Le contrôle conjoint est le partage en vertu d'un accord contractuel du contrôle d'une activité économique. Dans la pratique, le contrôle conjoint peut être écarté lorsqu'une entreprise détenue est en restructuration légale ou en faillite, ou lorsqu'elle est soumise à des restrictions sévères et durables qui limitent de façon importante sa capacité à transférer des fonds au co-entrepreneur.

Une coentreprise est un accord contractuel en vertu duquel deux parties ou plus conviennent d'exercer une activité économique sous contrôle conjoint.

L'existence d'un accord contractuel permet de distinguer les participations contrôlées conjointement des participations dans des entreprises associées sur lesquelles l'investisseur exerce une influence notable (cf. IAS 28 "Participations dans des entreprises associées"). Cet accord, constaté généralement par écrit, traite de questions telles que :

- l'activité, la durée et les obligations de communication financière de la coentreprise ;*
- la désignation des membres du conseil d'administration ou d'un autre organe de direction similaire de la coentreprise et les droits de vote des co-entrepreneurs*
- les apports en capital des co-entrepreneurs ; et*
- le partage entre les co-entrepreneurs de la production, des produits, charges ou résultats de la coentreprise....*

Un co-entrepreneur doit indiquer la méthode qu'il utilise pour comptabiliser ses participations dans des entités contrôlées conjointement.

21 : IAS 32 "Instruments financiers : Présentation" ⁽¹⁾

IAS 32 a pour objectif d'établir des principes régissant la présentation des instruments financiers comme passifs ou comme capitaux propres ainsi que la compensation des actifs financiers et passifs financiers. Elle traite du classement des instruments financiers, du point de vue de l'émetteur, en actifs financiers, en passifs financiers et en instruments de capitaux propres, du classement des intérêts, dividendes, profits et pertes y relatifs, et des circonstances dans lesquelles des actifs et des passifs financiers doivent être compensés.

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

IAS 32 doit être appliquée par toutes les entités à tous les types d'instruments financiers excepté aux éléments et contrats expressément définis dans les subdivisions du paragraphe 4 de la norme....

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.

Est un actif financier tout actif qui est :

- *de la trésorerie ;*
 - *un instrument de capitaux propres d'une autre entité ;*
 - *un droit contractuel :*
 - *de recevoir d'une autre entité de la trésorerie ou un autre actif financier ou*
 - *d'échanger des actifs ou des passifs financiers avec une autre entité à des conditions potentiellement favorables à l'entité ; ou*
 - *un contrat qui sera ou pourra être réglé en instruments de capitaux propres de l'entité elle-même et qui est :*
- *un instrument non dérivé pour lequel l'entité est ou pourrait être tenue de recevoir un nombre variable d'instruments de capitaux propres de l'entité elle-même ou*
 - *un instrument dérivé qui sera ou pourra être réglé autrement que par l'échange d'un montant fixé de trésorerie ou d'un autre actif financier contre un nombre fixé d'instruments de capitaux propres de l'entité elle-même. A cette fin, les instruments de capitaux propres de l'entité n'incluent pas les instruments*

⁽¹⁾ Cf , Code IFRS , Normes et interprétations,op.cité, p324 ...

IAS 32 se compose de : 100 paragraphes qui ont tous la même autorité et d'une « Annexe A » qui fait partie intégrante de la Norme (de la page 338 à 348).

Cf aussi , focusifrs.com,CNCC, OEC, Normes et interprétations..., pp70 à 72.

constituant eux-mêmes des contrats de réception ou de livraison future d'instruments de capitaux propres de l'entité elle-même.

Est un passif financier tout passif qui est :

- *une obligation contractuelle :*
 - *de remettre à une autre entité de la trésorerie ou un autre actif financier ;ou*
 - *d'échanger des actifs ou des passifs financiers avec une autre entité à des conditions potentiellement défavorables à l'entreprise ; ou*
- *un contrat qui sera ou pourra être réglé en instruments de capitaux propres de l'entité elle-même et qui est :*
 - *un instrument non dérivé pour lequel l'entité est ou pourrait être tenue de livrer un nombre variable d'instruments de capitaux propres de l'entité elle-même ; ou*
 - *un instrument dérivé qui sera ou pourra être réglé autrement que par l'échange d'un montant fixé de trésorerie ou d'un autre actif financier contre un nombre fixé d'instruments de capitaux propres de l'entité elle-même. A cette fin, les instruments de capitaux propres de l'entité n'incluent pas les instruments constituant eux-mêmes des contrats de réception ou de livraison future d'instruments de capitaux propres de l'entité elle-même.*

Un instrument de capitaux propres est tout contrat mettant en évidence un intérêt résiduel dans les actifs d'une entité après déduction de tous ses passifs.

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

Les intérêts, dividendes, profits et pertes liés à un instrument financier ou une composante constituant un passif financier doivent être comptabilisés en produit ou en charge au compte de résultat...

22 : IAS 33 "Résultat par action" ⁽¹⁾

L'objectif de IAS 33 " Résultat par action" est de prescrire les principes de détermination et de présentation du résultat par action de manière à améliorer les comparaisons de la performance entre entités différentes pour une même période de reporting et entre périodes de reporting différentes pour une même entité.

IAS 33 doit être appliquée par toutes les entités dont les actions ordinaires ou les actions ordinaires potentielles sont cotées et par les entités qui

⁽¹⁾ Cf , Code IFRS , Normes et interprétations ,op.cité , p350 ... **IAS 33** se compose de : 76 paragraphes qui ont tous la même autorité et d'une « annexe A» (364 à 3 68).

Cf aussi , focusifrs.com, CNCC,OCE , Normes et interprétations...pp 73,74.

sont dans un processus d'émission d'actions ordinaires ou d'actions ordinaires potentielles sur des marchés organisés.

Une entité doit calculer le résultat de base par action correspondant au résultat attribuable aux porteurs d'actions ordinaires de l'entité mère et, s'il est présenté, au résultat des activités ordinaires poursuivies attribuable à ces porteurs de capitaux propres.

Le résultat de base par action doit être calculé en divisant le résultat attribuable aux porteurs d'actions ordinaires de l'entité mère (numérateur) par le nombre moyen pondéré d'actions ordinaires en circulation (dénominateur) au cours de la période...

Pour le calcul du résultat dilué par action, une entité doit ajuster le résultat attribuable aux actionnaires ordinaires de l'entité mère ainsi que le nombre moyen pondéré d'actions en circulation, des effets de toutes les actions ordinaires potentielles dilutives...

Il faut considérer que les actions ordinaires potentielles dilutives ont été converties en actions ordinaires au début de la période ou à la date d'émission des actions ordinaires potentielles si elle est ultérieure.

Une entité doit présenter au compte de résultat le résultat de base et le résultat dilué par action :

- *pour le résultat des activités poursuivies attribuables aux porteurs d'actions ordinaires de l'entité mère et*
- *pour le résultat attribuable aux porteurs d'actions ordinaires de la mère,*
- *pour la période, pour chaque catégorie d'actions ordinaires assortie d'un droit différent à une quote-part du bénéfice pour la période.*

Une entité doit présenter les résultats de base par action et dilué par action avec la même importance pour toutes les périodes présentées.

Une entité doit présenter le résultat de base par action et le résultat dilué par action, même si les montants indiqués sont négatifs.

23 : IAS 34 "Information financière intermédiaire" ⁽¹⁾

L'objectif d'IAS 34 est de prescrire le contenu minimum d'un rapport financier intermédiaire ainsi que les principes de comptabilisation et d'évaluation à appliquer aux états financiers complets ou résumés d'une période intermédiaire.

⁽¹⁾ Cf , Code IFRS , Normes et interprétations , op.cité , p.371...

IAS 34 se compose de : 46 paragraphes qui ont la même autorité .

Cf aussi , focusifrs.com,CNCC, OEC, Normes et interprétations,maj le 12.11.2007,pp 75 à 77.

IAS 34 ne précise pas quelles entreprises doivent publier des rapports financiers intermédiaires ; elle n'indique pas non plus selon quelle fréquence ni dans quel délai à compter de la fin de la période intermédiaire, ces rapports doivent être établis.

Toutefois, les gouvernements, les commissions de valeurs mobilières, les bourses et les organismes comptables imposent bien souvent aux entreprises dont les titres d'emprunt ou de capitaux propres sont cotés, de publier des rapports financiers intermédiaires. IAS 34 s'applique si l'entreprise est tenue, ou si elle choisit, de publier un rapport financier intermédiaire conformément aux normes comptables internationales.

Le rapport financier intermédiaire désigne un rapport financier contenant un jeu complet d'états financiers (tel que décrit dans IAS 1 "Présentation des états financiers") ou un jeu d'états financiers résumés (tel que décrit dans la présente norme) pour une période intermédiaire (c'est-à-dire d'une durée inférieure à celle de l'exercice).

Selon la définition d'IAS 1, un jeu complet d'états financiers comprend :

- un bilan ;
- un compte de résultat ;
- un état de variation des capitaux propres ;
- un tableau des flux de trésorerie ; et
 - des notes contenant un résumé des principales méthodes comptables et autres notes explicatives.

Un rapport financier intermédiaire doit comporter, au minimum, les composantes suivantes :

- un bilan résumé ;
- un compte de résultat résumé ;
- un état résumé indiquant soit toutes les variations des capitaux propres, soit les variations des capitaux propres autres que celles résultant de transactions sur le capital avec les propriétaires et de distributions aux propriétaires ;
- un tableau résumé des flux de trésorerie ; et
- une sélection de notes explicatives.

Si une entreprise publie un jeu complet d'états financiers dans son rapport financier intermédiaire, la forme et le contenu de ces états doivent être conformes aux dispositions d'IAS 1 "Présentation des états financiers" pour un jeu complet d'états financiers.

Si une entreprise publie un jeu d'états financiers résumés dans son rapport financier intermédiaire, ces états financiers résumés doivent comporter au minimum chacune des rubriques et chacun des sous-totaux qui étaient présentés dans ses états financiers annuels les plus récents, ainsi que la

sélection de notes explicatives imposées par IAS 34. Ils doivent également présenter les postes ou les notes supplémentaires dont l'omission aurait pour effet de rendre trompeurs les états financiers intermédiaires résumés.

Une entreprise doit au minimum inclure les informations suivantes dans les notes annexes à ses états financiers intermédiaires, si elles sont significatives et si elles ne sont pas fournies par ailleurs dans son rapport financier intermédiaire.

Les informations doivent normalement être présentées sur une base cumulée depuis le début de l'exercice jusqu'à la date intermédiaire. Toutefois, l'entreprise doit également indiquer tout événement ou toute transaction significatif pour la compréhension de la période intermédiaire....

24 : IAS 36 "Dépréciation d'actifs" ⁽¹⁾

IAS 36 doit s'appliquer à la comptabilisation de la dépréciation de tous les actifs autres que :

- les stocks (voir IAS 2 "Stocks") ;
- les actifs générés par des contrats de construction (voir IAS 11 "Contrats de construction") ;
- les actifs d'impôt différé (voir IAS 12 "Impôts sur le résultat") ;
- les actifs générés par des avantages du personnel (voir 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 (voir IAS 40 "Immeubles de placement") ;
- les actifs biologiques liés à une activité agricole évalués à la juste valeur diminuée des coûts estimés au point de vente (voir IAS 41 "Agriculture") ;
- les coûts d'acquisition différés, et les immobilisations incorporelles, générés par les droits contractuels d'un assureur selon des contrats d'assurance dans le champ d'application de IFRS 4 "Contrats d'assurance" ; et
- les actifs non courants (ou groupes destinés à être sortis) classés comme étant détenus pour la vente selon IFRS 5 "Actifs non courants détenus pour la vente et activités abandonnées".

L'interprétation suivante fait référence à IAS 36 : **IFRIC 1 "Variation des passifs existants relatifs au démantèlement, à la remise en état et similaires"**.

⁽¹⁾ Cf , Code IFRS , Normes et interprétations , op.cité , p 382...

IAS 36 se compose de : 141 paragraphes qui ont tous la même autorité d'une « annexe A » qui fait partie intégrante de la norme (pp 414 à 418) .

Cf aussi , focusifrs.com,CNCC,OEC,Normes et interprétations,maj le 12.11.2007,pp 78 à 82.

Un marché actif est un marché pour lequel sont réunies les conditions suivantes :

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

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.

La juste valeur diminuée des coûts de la vente est le montant qui peut être obtenu de la vente d'un actif ou d'une unité génératrice de trésorerie lors d'une transaction dans des conditions de concurrence normale entre des parties bien informées et consentantes, diminué des coûts de sortie (à l'exclusion des charges financières et de la charge d'impôt sur le résultat).

Une perte de valeur est le montant pour lequel la valeur comptable d'un actif ou d'une unité génératrice de trésorerie excède sa valeur recouvrable.

La valeur recouvrable d'un actif ou d'une UGT est la valeur la plus élevée entre sa juste valeur diminuée des coûts de la vente et sa valeur d'utilité.

La valeur d'utilité est la valeur actualisée des flux de trésorerie futurs susceptibles de découler d'un actif ou d'une UGT...

Pour apprécier s'il existe un quelconque indice qu'un actif ait pu se déprécier, une entité doit au minimum considérer les indices suivants :

Sources d'informations externes :

- *durant la période, la valeur de marché d'un actif a diminué de façon plus importante que du seul effet attendu du passage du temps ou de l'utilisation normale de l'actif ;*
- *d'importants changements, ayant un effet négatif sur l'entité, sont survenus au cours de la période ou surviendront dans un proche avenir, dans l'environnement technologique, économique ou juridique ou du marché dans lequel l'entité opère ou dans le marché auquel l'actif est dévolu ;*
- *les taux d'intérêt du marché ou d'autres taux de rendement du marché ont augmenté durant la période, et il est probable que ces augmentations affecteront le taux d'actualisation utilisé dans le calcul de la valeur d'utilité d'un actif et diminueront de façon significative la valeur recouvrable de l'actif ;*
- *la valeur comptable de l'actif net de l'entité est supérieure à sa capitalisation boursière.*

Sources d'informations internes :

- il existe un indice d'obsolescence ou de dégradation physique d'un actif ;
- des changements importants, ayant un effet négatif sur l'entité, sont survenus au cours de la période ou sont susceptibles de survenir dans un proche avenir, dans le degré ou le mode d'utilisation d'un actif tel qu'il est utilisé ou qu'on s'attend à l'utiliser. Ces changements incluent la mise hors service de l'actif, les plans d'abandon ou de restructuration du secteur d'activité auquel un actif appartient et les plans de sortie d'un actif avant la date antérieurement prévue, et la réestimation de la durée d'utilité d'un actif comme déterminée plutôt qu'indéterminée ;
- un élément probant provenant du système d'information interne montre que la performance économique d'un actif est ou sera moins bonne que celle attendue.

La valeur recouvrable d'un actif ou d'une unité génératrice de trésorerie est la valeur la plus élevée entre sa juste valeur diminuée des coûts de la vente et sa valeur d'utilité ...

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

Le calcul de la valeur d'utilité d'un actif doit refléter les éléments suivants :

- une estimation des flux de trésorerie futurs que l'entité s'attend à obtenir de l'actif ;
- les attentes relatives à des variations éventuelles du montant ou de l'échéancier de ces flux de trésorerie futurs ;
- la valeur temps de l'argent, représentée par le taux d'intérêt sans risque actuel du marché ;
- le prix pour supporter l'incertitude inhérente à l'actif ; et
- d'autres facteurs tels que l'illiquidité, que les participants du marché refléteraient dans l'estimation des flux de trésorerie futurs que l'entité s'attend à obtenir de l'actif.

Pour évaluer la valeur d'utilité, une entité doit :

- établir les projections de flux de trésorerie sur la base d'hypothèses raisonnables et documentées représentant la meilleure estimation de la direction de l'ensemble des conditions économiques qui existeront pendant la durée d'utilité de l'actif restant à courir. Un poids plus important doit être accordé aux indications externes ;
- établir les projections des flux de trésorerie sur la base des prévisions/budgets financiers les plus récents approuvés par la direction, mais en excluant les

entrées ou les sorties de trésorerie futures estimées, susceptibles d'être générées par des restructurations futures ou par l'amélioration ou l'accroissement de la performance de l'actif. Les projections établies sur la base de ces budgets/prévisions doivent couvrir une période d'une durée maximale de cinq ans, sauf si une période plus longue peut être justifiée ;

- estimer les projections de flux de trésorerie au-delà de la période couverte par les budgets/prévisions les plus récents par extrapolation des projections établies sur la base des budgets/prévisions en leur appliquant un taux de croissance stable ou décroissant pour les années futures, sauf si un taux croissant peut être justifié. Ce taux de croissance ne doit pas excéder le taux de croissance moyen à long terme pour les produits, les secteurs d'activité ou le(s) pays dans le(s) quel(s) l'entreprise opère ou pour le marché pour lequel l'actif est utilisé, sauf si un taux de croissance supérieur peut être justifié.

Les estimations des flux de trésorerie futurs doivent inclure :

- les projections des entrées de trésorerie futures relatives à l'utilisation continue de l'actif;*
- les projections des sorties de trésorerie nécessairement encourues pour générer les entrées de trésorerie relatives à l'utilisation continue de l'actif (y compris les sorties de trésorerie pour préparer l'actif en vue de son utilisation) et qui peuvent être directement attribuées, ou affectées à l'actif sur une base raisonnable, cohérente et permanente ; et*
- les flux de trésorerie nets qui seront, s'il y a lieu, reçus (ou payés) lors de la sortie de l'actif à la fin de sa durée d'utilité.*

Les flux de trésorerie futurs doivent être estimés pour un actif dans son état actuel. Les estimations des flux de trésorerie futurs ne doivent pas inclure des entrées ou des sorties de trésorerie futures estimées susceptibles de résulter :

- d'une restructuration future dans laquelle l'entreprise ne s'est pas encore engagée ; ou*
- de l'amélioration ou de l'accroissement de la performance de l'actif.*

Les estimations des flux de trésorerie futurs ne doivent pas inclure :

- les entrées ou sorties de trésorerie provenant d'activités de financement ; ou*
- les entrées ou sorties de trésorerie liées à l'impôt sur le résultat.*

L'estimation des flux de trésorerie nets à recevoir (ou à payer) lors de la sortie d'un actif à la fin de sa durée d'utilité doit être le montant qu'une entité s'attend à obtenir de la sortie de l'actif lors d'une transaction dans des conditions de concurrence normale entre des parties bien informées et consentantes, après déduction des coûts de sortie estimés.

Le(s) taux d'actualisation est(sont) un(des) taux avant impôt qui reflète(nt) l'appréciation courante du marché de :

- *la valeur temps de l'argent ; et*
- *les risques spécifiques à l'actif pour lequel les estimations de flux de trésorerie futurs n'ont pas été ajustées.*

Si, et seulement si, la valeur recouvrable d'un actif est inférieure à sa valeur comptable, la valeur comptable de l'actif doit être ramenée à sa valeur recouvrable. Cette réduction est une perte de valeur.

Une perte de valeur doit être immédiatement comptabilisée en résultat, sauf si l'actif est comptabilisé pour son montant réévalué selon une autre norme (par exemple, selon le modèle de la réévaluation proposé par IAS 16 "Immobilisations corporelles"). Toute perte de valeur d'un actif réévalué doit être traitée comme une réévaluation négative selon cette autre norme.

Après la comptabilisation d'une perte de valeur, la dotation aux amortissements de l'actif doit être ajustée pour les périodes futures, afin que la valeur comptable révisée de l'actif, diminuée de sa valeur résiduelle (s'il y a lieu) puisse être répartie de façon systématique sur sa durée d'utilité restant à courir...

Une entité doit apprécier, à chaque date de reporting, s'il existe un indice montrant qu'une perte de valeur comptabilisée au cours de périodes antérieures pour un actif autre qu'un goodwill est susceptible de ne plus exister ou d'avoir diminué. S'il existe un tel indice, l'entité doit estimer la valeur recouvrable de cet actif...

Une reprise de perte de valeur d'un actif autre qu'un goodwill doit être immédiatement comptabilisée au compte de résultat, sauf si l'actif est comptabilisé à son montant réévalué selon une autre norme (par exemple selon le modèle de la réévaluation dans IAS 16 "Immobilisations corporelles"). Toute reprise d'une perte de valeur d'un actif réévalué doit être traitée comme une réévaluation positive selon cette autre norme.

Pour chaque catégorie d'actifs, l'entité doit notamment fournir :

- *le montant des pertes de valeur comptabilisées dans le compte de résultat au cours de la période et le(s) poste(s) du compte de résultat dans le(s)quel(s) ces pertes de valeur sont incluses ;*
- *le montant des pertes de valeur comptabilisées dans le compte de résultat au cours de la période et le(s) poste(s) du compte de résultat dans le(s)quel(s) ces pertes de valeur sont reprises ;*
- *le montant des pertes de valeur sur des actifs réévalués comptabilisés directement en capitaux propres au cours de la période ;*

- le montant des reprises des pertes de valeur sur des actifs réévalués comptabilisés directement en capitaux propres au cours de la période.

25 : IAS 37 "Provisions, passifs éventuels et actifs éventuels" ⁽¹⁾

IAS 37 doit être appliquée (selon amendements publiés jusqu'au 31 mars 2004) par toutes les entités pour la comptabilisation des provisions, des passifs éventuels et des actifs éventuels, excepté :

- ceux résultant de "contrats non (entièrement) exécutés" sauf dans le cas où il s'agit d'un contrat déficitaire ;
- ceux couverts par une autre norme.

IAS 37 ne s'applique pas aux instruments financiers entrant dans le champ d'application d'IAS 39 "Instruments financiers : comptabilisation et évaluation".

Une provision est un passif dont l'échéance ou le montant est incertain. Un passif est une obligation actuelle de l'entreprise résultant d'événements passés et dont le règlement devrait se traduire pour l'entreprise par une sortie de ressources représentatives d'avantages économiques.

Un passif éventuel est :

- une obligation potentielle résultant d'événements passés et dont l'existence ne sera confirmée que par la survenance (ou non) d'un ou plusieurs événements futurs incertains qui ne sont pas totalement sous le contrôle de l'entreprise ; ou
- une obligation actuelle résultant d'événements passés mais qui n'est pas comptabilisée car :
 - il n'est pas probable qu'une sortie de ressources représentatives d'avantages économiques sera nécessaire pour éteindre l'obligation ; ou car
 - le montant de l'obligation ne peut être évalué avec une fiabilité suffisante.

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

Une provision doit être comptabilisée lorsque :

- l'entreprise a une obligation actuelle (juridique ou implicite) résultant d'un événement passé ;

⁽¹⁾ Cf, focusifrs.com, CNCC, OEC, Normes et interprétations, maj le 12.11.2007, pp, 83 à 86 sur 170.
Cf aussi , Code IFRS , Normes et interprétations , op.cité , p 424...
IAS 37 se compose de : 96 paragraphes qui ont tous la même autorité .

- *il est probable qu'une sortie de ressources représentatives d'avantages économiques sera nécessaire pour régler l'obligation, et*
- *le montant de l'obligation peut être estimé de manière fiable.*

Si ces conditions ne sont pas réunies, aucune provision ne doit être comptabilisée.

Une provision ne doit être utilisée que pour les dépenses pour lesquelles elle a été comptabilisée à l'origine.

Dans de rares cas, l'existence d'une obligation actuelle n'apparaît pas clairement. Dans ces cas, un événement passé est considéré créer une obligation actuelle si, compte tenu de toutes les indications disponibles, il est plus probable qu'improbable qu'une obligation actuelle existe à la date de clôture.

Le taux d'actualisation doit être un taux avant impôts reflétant les appréciations actuelles par le marché de la valeur temps de l'argent et des risques spécifiques à ce passif. Le taux d'actualisation ne doit pas refléter les risques pour lesquels les estimations de flux de trésorerie futurs ont été ajustées.

Lorsque les provisions sont actualisées, la valeur comptable de la provision augmente à chaque exercice pour refléter l'écoulement du temps. Cette augmentation est comptabilisée en charges financières.

Dans le compte de résultat, la charge correspondant à une provision peut être présentée nette du montant comptabilisé au titre d'un remboursement.

Les provisions doivent être revues à chaque date de clôture et ajustées pour refléter la meilleure estimation à cette date. Si une sortie de ressources représentatives d'avantages économiques nécessaires pour régler l'obligation n'est plus probable, la provision doit être reprise.

Lorsque les provisions sont actualisées, la valeur comptable de la provision augmente à chaque exercice pour refléter l'écoulement du temps. Cette augmentation est comptabilisée en charges financières.

Des provisions ne doivent pas être comptabilisées au titre de pertes opérationnelles futures.

Si une entreprise a un contrat qui est déficitaire, l'obligation actuelle résultant du contrat doit être comptabilisée et évaluée comme une provision.

Une provision pour coûts de restructuration n'est comptabilisé que lorsque les critères généraux de comptabilisation (définis ci-dessus) des provisions sont satisfaits.

Par exemple, une obligation implicite de restructurer existe uniquement si une entreprise :

- *a un plan formalisé et détaillé de restructuration précisant au moins :*
- *l'activité ou la partie d'activité concernée ;*
 - *les principaux sites affectés ;*
 - *la localisation, la fonction et le nombre approximatif de membres du personnel qui seront indemnisés au titre de la fin de leur contrat de travail ;*
 - *les dépenses qui seront engagées ; et*
 - *la date à laquelle le plan sera mis en oeuvre ;*
 - *et a créé, chez les personnes concernées, une attente fondée qu'elle mettra en oeuvre la restructuration soit en commençant à exécuter le plan soit en leur annonçant ses principales caractéristiques.*

Une provision pour restructuration ne doit inclure que les dépenses directement liées à la restructuration, c'est-à-dire les dépenses qui sont à la fois :

- *nécessairement entraînées par la restructuration ; et*
- *qui ne sont pas liées aux activités poursuivies par l'entreprise.*

Pour chaque catégorie de provision, l'entreprise doit notamment fournir une information sur :

- *la valeur comptable à l'ouverture et à la clôture de l'exercice ;*
- *les provisions supplémentaires constituées au cours de l'exercice, y compris l'augmentation des provisions existantes ;*
- *les montants utilisés au cours de l'exercice ;*
- *les montants non utilisés repris au cours de l'exercice ; et*
- *l'augmentation au cours de l'exercice du montant actualisé résultant de l'écoulement du temps et de l'effet de toute modification au taux d'actualisation....*

26 : IAS 38 "Immobilisations incorporelles" ⁽¹⁾

Cette Norme doit être appliquée à la comptabilisation des immobilisations incorporelles, à l'exception:

- *des immobilisations incorporelles dans le champ d'application d'une autre Norme ;*
- *des actifs financiers, tels que définis dans 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.*

⁽¹⁾ Cf, focusifrs.com, CNCC,OEC, Normes et interprétations, maj le 12.11.2007, pp 87 à 90.

Cf aussi ,Code IFRS,Normes et interprétations, op.cité , p 442 ...

IAS 38 se compose de : 133 paragraphes qui ont tous la même autorité .

Un marché actif est un marché pour lequel sont réunies toutes les conditions suivantes :

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

Une immobilisation incorporelle est un actif non monétaire identifiable sans substance physique...

La valeur résiduelle d'une immobilisation incorporelle est le montant estimé qu'une entité obtiendrait à ce jour de la sortie de l'actif, après déduction des coûts de sortie estimés, si l'actif avait l'âge et se trouvait déjà dans l'état prévu à la fin de sa durée d'utilité.

Une immobilisation doit être comptabilisée si, et seulement si :

- *il est probable que les avantages économiques futurs attribuables à l'actif iront à l'entité ; et*
- *le coût de cet actif peut être évalué de façon fiable.*

Le coût d'une immobilisation incorporelle acquise séparément comprend :

- *son prix d'achat, y compris les droits de douane et les taxes non remboursables, après déduction des remises et rabais commerciaux ; et*
- *tout coût, directement attribuable à la préparation de l'actif en vue de son utilisation prévue.*

Selon IFRS 3 "Regroupements d'entreprises", si une immobilisation incorporelle est acquise dans le cadre d'un regroupement d'entreprises, le coût de cette immobilisation incorporelle est sa juste valeur à la date d'acquisition.

Une immobilisation incorporelle doit être évaluée initialement au coût. Le goodwill généré en interne ne doit pas être comptabilisé en tant qu'actif.

Il est parfois difficile d'apprécier si une immobilisation incorporelle générée en interne remplit les conditions pour être comptabilisée. Pour apprécier si elle satisfait aux critères de comptabilisation, une entité classe la création de l'immobilisation dans:

- *une phase de recherche ,et*
- *une phase de développement.*

Si l'entité ne peut distinguer ces deux phases d'un projet interne visant à créer une immobilisation incorporelle, elle traite la dépense au titre de ce projet comme si elle était encourue uniquement lors de la phase de recherche.

Aucune immobilisation incorporelle résultant de la recherche (ou de la phase de recherche d'un projet interne) ne doit être comptabilisée. Les dépenses pour la recherche (ou pour la phase de recherche d'un projet interne) doivent être comptabilisées en charges lorsqu'elles sont encourues...

Une entité peut choisir soit le modèle du coût, soit le modèle de la réévaluation. Si une immobilisation incorporelle est comptabilisée en utilisant le modèle de réévaluation, tous les autres actifs de sa catégorie doivent également être comptabilisés en utilisant le même modèle, à moins qu'il n'existe aucun marché actif pour ces actifs.

Après sa comptabilisation initiale, une immobilisation incorporelle doit être comptabilisée à son coût diminué du cumul des amortissements et du cumul des pertes de valeur.

Après sa comptabilisation initiale, une immobilisation incorporelle doit être comptabilisée pour son montant réévalué correspondant à sa juste valeur à la date de la réévaluation, diminué du cumul des amortissements ultérieurs et du cumul des pertes de valeurs ultérieures. Pour les réévaluations effectuées selon cette norme, la juste valeur doit être déterminée par référence à un marché actif. Les réévaluations doivent être effectuées avec une régularité suffisante pour qu'à la date de clôture, la valeur comptable de l'actif ne diffère pas de façon significative de sa juste valeur.

Si une immobilisation incorporelle appartenant à une catégorie d'immobilisations incorporelles réévaluées ne peut pas être réévaluée parce qu'il n'existe pas de marché actif pour cet actif, celle-ci doit être comptabilisée au coût, diminué du cumul des amortissements et du cumul des pertes de valeur.

Si la juste valeur d'une immobilisation incorporelle réévaluée ne peut plus être déterminée par référence à un marché actif, la valeur comptable de cet actif doit être son montant réévalué à la date de la dernière réévaluation faite par référence à un marché actif, diminué du cumul des amortissements et du cumul des pertes de valeur ultérieurs.

Si la valeur comptable d'une immobilisation incorporelle augmente à la suite d'une réévaluation, l'augmentation doit être créditée directement en capitaux propres sous la rubrique "écarts de réévaluation". Toutefois, l'augmentation doit être comptabilisée en résultat dans la mesure où elle compense une diminution de réévaluation du même actif, précédemment comptabilisée en résultat.

Lorsqu'à la suite d'une réévaluation, la valeur comptable d'une immobilisation incorporelle diminue, cette diminution doit être comptabilisée en résultat. Toutefois, une diminution de la réévaluation doit être directement imputée en capitaux propres sous la rubrique "écarts de réévaluation" dans la mesure où l'écart de réévaluation présente un solde créditeur au titre de ce même actif.

Une entité doit apprécier si la durée d'utilité d'une immobilisation incorporelle est finie ou indéterminée et, si elle est finie, la durée de ou le nombre d'unités de production ou d'unités similaires constituant cette durée d'utilité. Une immobilisation incorporelle doit être considérée par l'entité comme ayant une durée d'utilité indéterminée lorsque, sur la base d'une analyse de tous les facteurs pertinents, il n'y a pas de limite prévisible à la période au cours de laquelle on s'attend à ce que l'actif génère pour l'entité des entrées nettes de trésorerie.

La durée d'utilité d'une immobilisation incorporelle qui résulte de droits contractuels ou d'autres droits légaux ne doit pas excéder la période des droits contractuels ou d'autres droits légaux, mais elle peut être plus courte, en fonction de la période au cours de laquelle l'entité s'attend à utiliser l'actif. Si les droits contractuels ou autres droits légaux sont transférés pour une durée limitée susceptible d'être renouvelée, la durée d'utilité de l'immobilisation incorporelle ne doit inclure la (les) période(s) de renouvellement que s'il y a des éléments probants pour justifier le renouvellement par l'entité sans qu'elle encoure de coûts importants.

Le montant amortissable d'une immobilisation incorporelle à durée d'utilité finie doit être réparti systématiquement sur sa durée d'utilité. L'amortissement commence dès que l'actif est prêt à être mis en service, c'est-à-dire dès qu'il se trouve à l'endroit et dans l'état nécessaires pour pouvoir l'exploiter de la manière prévue par la direction.

L'amortissement doit cesser à la date la plus rapprochée à laquelle cet actif est classé comme étant détenu en vue de la vente (ou inclus dans un groupe destiné à être cédé qui est classé en tant que détenu en vue de la vente) selon IFRS 5 "Actifs non courants détenus en vue de la vente et activités abandonnées" et la date à laquelle l'actif est décomptabilisé.

Le mode d'amortissement utilisé doit refléter le rythme selon lequel l'entité prévoit de consommer les avantages économiques futurs liés à l'actif.

Si ce rythme ne peut être déterminé de façon fiable, le mode d'amortissement linéaire doit être appliqué. La dotation aux amortissements au titre de chaque période doit être comptabilisée en résultat, sauf si une autre norme autorise ou impose son incorporation dans la valeur comptable d'un autre actif.

La valeur résiduelle d'une immobilisation incorporelle à durée d'utilité finie doit être réputée nulle, sauf :

- si un tiers s'est engagé à racheter l'actif à la fin de sa durée d'utilité ; ou
- s'il existe un marché actif pour cet actif et :
- si la valeur résiduelle peut être déterminée par référence à ce marché ; et
- s'il est probable qu'un tel marché existera à la fin de la durée d'utilité de l'actif.

La durée d'amortissement et le mode d'amortissement d'une immobilisation incorporelle doivent être réexaminés au moins à la clôture de chaque exercice. Les modifications de durée d'utilité d'un actif ou du rythme de consommation des avantages doivent être comptabilisés comme des changements d'estimation comptable selon IAS 8 "Méthodes comptables, changement d'estimations comptables et erreurs".

Une immobilisation incorporelle à durée d'utilité indéterminée ne doit pas être amortie. Elle fait cependant l'objet d'un test de dépréciation selon IAS 36 annuellement et chaque fois qu'il y a une indication que l'immobilisation incorporelle peut s'être dépréciée.

La durée d'utilité d'une immobilisation incorporelle qui n'est pas amortie doit être réexaminée à chaque période pour déterminer si les événements et circonstances continuent de justifier l'appréciation de durée d'utilité indéterminée concernant cet actif. Si ce n'est pas le cas, le changement d'appréciation de la durée d'utilité passant d'indéterminée à finie doit être comptabilisé comme un changement d'estimation comptable selon IAS 8 "Méthodes comptables, changement d'estimations comptables et erreurs".

Mises hors service et sorties

Une immobilisation incorporelle doit être décomptabilisée :

- lors de sa sortie ; ou
- lorsqu'aucun avantage économique futur n'est attendu de son utilisation ou de sa sortie.

Les profits ou les pertes en résultant doivent être comptabilisés en résultat. Les profits ne doivent pas être classés en produits des activités ordinaires.

Pour chaque catégorie d'immobilisations incorporelles, une entité doit notamment fournir les informations suivantes en distinguant les immobilisations incorporelles générées en interne des autres immobilisations incorporelles :

- que les durées d'utilité soient indéterminées ou finies et, si elles sont finies, les durées d'utilité ou les taux d'amortissement utilisés
- les modes d'amortissement utilisés pour les immobilisations incorporelles à durée d'utilité finie ;
- la valeur brute comptable et tout cumul des amortissements (regroupés avec le cumul des pertes de valeur) à l'ouverture et à la clôture de la période ;
- le(s) poste(s) du compte de résultat dans le(s)quel(s) est incluse la dotation aux amortissements des immobilisations incorporelles ;

- un rapprochement entre les valeurs comptables à l'ouverture et à la clôture de la période faisant apparaître les informations prescrites par la norme, etc.

27 : IAS 39 "Instruments financiers : comptabilisation et évaluation" ⁽¹⁾

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. Les dispositions relatives à la présentation des instruments financiers sont définies dans IAS 32 "Instruments financiers : Présentation".

Les dispositions relatives à l'information à fournir sur les instruments financiers sont définies dans IFRS 7 "Instruments financiers : informations à fournir".

IAS 39 doit être appliquée par toutes les entités, à tous les types d'instruments financiers, sauf lorsque les dispositions d'autres normes, décident autrement...

Le Règlement (CE) n°108/2006 du 11 janvier 2006 fait référence ⁽²⁾.

En outre, il y'a lieu de préciser que plusieurs amendements ont été apportés à **IAS 39**.

Ainsi, à la date du 1er mars 2006, à l'exception de l'interprétation IFRIC 9 "Réexamen des dérivés incorporés", tous les autres amendements publiés par l'IASB ont été homologués au sein de l'Europe. Ils concernent:

Cf aussi, focusifrs.com, CNCC,OEC, Normes et interprétations,maj le 12.11.2007, pp.101 à 103.

- la transition et la comptabilisation initiale des actifs et passifs financiers, amendement publié dans le règlement CE n°1751/2005 du 25 octobre 2005 ;*
- l'option "juste valeur", amendement qui a été adopté le 15 novembre 2005 par la CE et publié dans le règlement CE n°1864/2005 du 15 novembre 2005 ;*
- la couverture de flux de trésorerie au titre de transactions intragroupes futures, amendement qui a été adopté le 21 décembre 2005 par la CE et publié dans le règlement CE n°2106/2005 du 21 décembre 2005 ;*
- les contrats de garantie financière, amendements à IAS 39 et IFRS 4 publiés dans le règlement CE n°108/2006 du 11 janvier 2006 pour ne citer que ceux – là.*

28 : IAS 40 "Immeubles de placement" ⁽³⁾

⁽¹⁾ Cf, Code IFRS, Normes et interprétations,op.cité, p472...

IAS 39 se compose de : 110 paragraphes qui ont tous la même autorité et d'une « annexe A » qui fait partie intégrante de la norme (p 507 à 552).

Cf aussi, focus ifrs.com, CNCC,OEC, Normes et interprétations,maj le 12.11.2007, pp 91 à 100.

⁽²⁾ Journal officiel de l'Union européenne n° L 24 (FR) du 27.01.2006.

⁽³⁾ Cf, Code IFRS, Normes et interprétations,op.cité, p,554...

IAS 40 se compose de : 86 paragraphes qui ont tous la même autorité.

28-1 : Champ d'application

La présente norme doit être appliquée à la comptabilisation, à l'évaluation et aux informations à fournir sur les immeubles de placement. Un immeuble de placement est un bien immobilier (terrain ou bâtiment – ou partie d'un bâtiment – ou les deux) détenu (par le propriétaire ou par le preneur dans le cadre d'un contrat de location -financement) pour en retirer des loyers ou pour valoriser le capital ou les deux, plutôt que pour :

- l'utiliser dans la production ou la fourniture de biens ou de services ou à des fins administratives ; ou*
- le vendre dans le cadre de l'activité ordinaire.*

Sont, par exemple, des immeubles de placement :

- un terrain détenu pour valoriser le capital à long terme plutôt que pour une vente à court terme dans le cadre de l'activité ordinaire ;*
- un terrain détenu pour une utilisation future actuellement indéterminée (si une entité n'a pas déterminé qu'elle utilisera le terrain soit comme un bien immobilier occupé par son propriétaire, soit pour le vendre à court terme dans le cadre de son activité ordinaire, le terrain est considéré comme étant détenu pour valoriser le capital) ;*
- un bâtiment appartenant à l'entité (ou détenu par l'entité dans le cadre d'un contrat de location-financement) et donné en location dans le cadre d'un ou plusieurs contrats de location simple ;*
 - un bâtiment vacant mais détenu en vue d'être loué dans le cadre d'un ou plusieurs contrats de location simple.*

Ne sont pas, par exemple, des immeubles de placement :

- un bien immobilier détenu en vue de sa vente dans le cadre de l'activité ordinaire ou du processus de construction ou d'aménagement pour ladite vente (cf. IAS 2 Stocks), par exemple un bien immobilier acquis exclusivement pour être vendu ultérieurement dans un avenir proche ou être aménagé et revendu ;*
- un bien immobilier en cours de construction ou d'aménagement pour le compte de tiers (cf. IAS 11 Contrats de construction) ;*
- un bien immobilier occupé par son propriétaire (cf. IAS 16 Immobilisations corporelles), y compris (entre autres choses) un bien immobilier détenu en vue de son utilisation future comme bien immobilier occupé par son propriétaire, un bien immobilier détenu en vue de son aménagement futur et de son utilisation ultérieure comme bien immobilier occupé par son propriétaire, un bien immobilier occupé par des membres du personnel (que ceux-ci paient ou non un loyer aux conditions de marché) et un bien immobilier occupé par son propriétaire en attendant d'être vendu ;*
 - un bien immobilier en cours de construction ou d'aménagement en vue d'une utilisation ultérieure en tant qu'immeuble de placement. La norme IAS 16*

s'applique à ce type de bien immobilier jusqu'à l'achèvement de la construction ou de l'aménagement, moment auquel le bien immobilier devient alors un immeuble de placement auquel s'applique la présente norme.

Cependant, la présente norme s'applique aux immeubles de placement existants en cours de réaménagement et qui continueront dans le futur à être utilisés en tant qu'immeubles de placement.

La norme IAS 40 a été publiée par l'IASB le 18 décembre 2003 et remplace celle publiée en 2000. Elle est applicable aux exercices ouverts à compter du 1er janvier 2005. Une application anticipée est cependant encouragée.

28-2 : Comptabilisation

Un immeuble de placement doit être comptabilisé en tant qu'actif, uniquement lorsque :

- il est probable que les avantages économiques futurs associés à l'immeuble de placement iront à l'entité ; et que*
- le coût de l'immeuble de placement peut être évalué de façon fiable.*

28-3 : Evaluation initiale

Un immeuble de placement doit être évalué initialement à son coût. Les coûts de transaction doivent être inclus dans l'évaluation initiale.

Le coût comprend le prix d'achat ainsi que toutes les dépenses directement attribuables (honoraires juridiques, droits de mutation ...).

Le coût initial d'un droit sur un bien immobilier détenu dans le cadre d'un contrat de location et classé comme immeuble de placement doit être déterminé selon ce qui est prescrit pour un contrat de location-financement au paragraphe 20 de la norme IAS 17 Contrats de location, c'est-à-dire que l'actif sera comptabilisé au plus faible de la juste valeur du bien immobilier et de la valeur actualisée des paiements minimaux. Un montant équivalent doit être comptabilisé en tant que passif conformément à ce même paragraphe.

28-4 : Evaluation après comptabilisation

Une entité doit choisir comme méthode comptable soit le modèle de la juste valeur, soit le modèle du coût et doit appliquer cette méthode à tous ses immeubles de placement.

28-5 : Modèle de la juste valeur

La juste valeur d'un immeuble de placement est le prix auquel cet actif pourrait être échangé entre parties bien informées, consentantes et agissant dans des conditions de concurrence normale, sans aucune déduction

des coûts de transaction qu'elle peut encourir lors de la vente ou de toute autre forme de sortie. Cette juste valeur doit refléter les conditions de marché à la date de clôture.

Un profit ou une perte résultant d'une variation de la juste valeur d'un immeuble de placement doit être comptabilisé en résultat dans la période au cours de laquelle il se produit.

Si auparavant l'entité évaluait un immeuble de placement à la juste valeur, elle doit continuer à l'évaluer à la juste valeur jusqu'à sa sortie même si des transactions comparables sur le marché deviennent moins fréquentes ou si les prix de marché deviennent moins facilement disponibles.

28-6 : Modèle du coût

Après la comptabilisation initiale, une entité qui choisit le modèle du coût doit évaluer tous ses immeubles de placement conformément aux dispositions de la norme IAS 16 pour ce modèle, c'est-à-dire à leur coût diminué du cumul des amortissements et du cumul des pertes de valeur.

28-7 : Transferts

Des transferts, entrées ou sorties, de la catégorie immeubles de placement doivent être effectués lorsque, et uniquement lorsque, il y a changement d'utilisation mis en évidence par :

- un commencement d'occupation par le propriétaire, pour un transfert de la catégorie des immeubles de placement vers la catégorie des biens occupés par leur propriétaire ;*
- un commencement d'aménagement en vue d'une vente, pour un transfert de la catégorie des immeubles de placement vers la catégorie stocks ;*
- une fin d'occupation par le propriétaire, pour un transfert de la catégorie des biens occupés par leur propriétaire vers la catégorie des immeubles de placement*
- le commencement d'un contrat de location simple au profit d'une autre partie, pour un transfert de la catégorie des stocks vers la catégorie des immeubles de placement ;*
- la fin de la construction ou de l'aménagement, pour un transfert de la catégorie des immeubles en cours de construction ou d'aménagement (couvert par IAS 16 Immobilisations corporelles) vers la catégorie des immeubles de placement.*

Pour un transfert d'un immeuble de placement évalué à la juste valeur vers la catégorie des biens immobiliers occupés par leur propriétaire ou vers la catégorie des stocks, le coût présumé du bien immobilier pour sa comptabilisation ultérieure selon IAS 16 ou IAS 2 doit être sa juste valeur à la date du changement d'utilisation.

Si un bien immobilier occupé par son propriétaire devient un immeuble de placement qui sera comptabilisé à la juste valeur, l'entité doit appliquer IAS 16 jusqu'à la date du changement d'utilisation. L'entité doit traiter

toute différence à cette date entre la valeur comptable du bien immobilier selon IAS 16 et sa juste valeur de la même manière qu'une réévaluation selon IAS 16.

Pour un transfert de la catégorie des stocks vers la catégorie immeubles de placement qui sera comptabilisé à la juste valeur, toute différence entre la juste valeur du bien immobilier à cette date et sa valeur comptable antérieure doit être comptabilisée dans le résultat.

lorsqu'une entité achève la construction ou l'aménagement d'un immeuble de placement construit pour elle-même, qui sera comptabilisé à la juste valeur, toute différence entre la juste valeur du bien immobilier à cette date et sa valeur comptable antérieure doit être comptabilisée dans le résultat.

Sorties

Un immeuble de placement doit être décomptabilisé (éliminé du bilan) lors de sa sortie ou lorsque son utilisation est arrêtée de manière permanente et qu'aucun avantage économique futur n'est attendu de sa sortie.

Les profits ou pertes résultant de la mise hors service ou de la sortie d'un immeuble de placement doivent être déterminé(e)s comme la différence entre le produit net de la sortie et la valeur comptable de l'actif et doivent être comptabilisé(e)s en résultat dans la période où intervient la mise hors service ou la sortie de l'actif.

Les indemnités reçues de tiers et relatives à des immeubles de placement dépréciés, perdus ou abandonnés doivent être comptabilisées en résultat lorsqu'elles deviennent exigibles.

Informations à fournir

Selon IAS 1 "Présentation des états financiers", les immeubles de placement doivent être présentés de manière distincte au bilan de l'entité.

Selon IAS 40, une entité doit notamment fournir les informations suivantes :

- si elle applique le modèle de la juste valeur ou le modèle du coût ;*
- si elle applique le modèle de la juste valeur, si des droits sur des biens immobiliers détenus dans le cadre de contrats de location simple sont classés et comptabilisés comme immeubles de placement et dans quelles circonstances ;*
- lorsque le classement est difficile, les critères qu'elle utilise pour distinguer un immeuble de placement d'un bien immobilier occupé par son propriétaire et d'un bien immobilier détenu en vue de sa vente dans le cadre de l'activité ordinaire ;*

- les méthodes et hypothèses importantes retenues pour déterminer la juste valeur des immeubles de placement ;
- dans quelle mesure la juste valeur des immeubles de placement repose sur une évaluation par un évaluateur indépendant ayant une qualification professionnelle pertinente et reconnue ;
- les montants comptabilisés dans le résultat au titre des produits locatifs des immeubles de placement et de leurs charges opérationnelles directes (y compris les réparations et la maintenance).

En outre, lorsqu'une entité applique le modèle de la juste valeur, elle doit également fournir un rapprochement entre la valeur comptable des immeubles de placement à l'ouverture et à la clôture de la période :

- les entrées (en distinguant celles provenant des acquisitions, des dépenses ultérieures et des regroupements d'entreprises) ;
- les sorties ;
- les profits ou pertes nets résultant d'ajustement de la juste valeur ;
- les transferts de catégories, etc.

Une entité appliquant le modèle du coût doit en outre indiquer :

- les modes d'amortissement utilisés ;
- les durées de vie ou les taux d'amortissement utilisés ;
- la valeur comptable brute et le cumul des amortissements en début et en fin de période ;
- un rapprochement entre la valeur comptable de l'immeuble de placement à l'ouverture et à la clôture de la période montrant :
 - la juste valeur de l'immeuble de placement, etc.

29 : IAS 41 "Agriculture" ⁽¹⁾

le règlement CE n°1725/2003 du 29 septembre 2003 ⁽²⁾. En raison du processus important de révision des normes engagé par l'IASB, IAS 41 "Agriculture" a fait l'objet de plusieurs amendements subséquents présentés succinctement ci-après au § "Publication". Par ailleurs, la version révisée d'IAS 1 "Présentation des états financiers" publiée par l'IASB le 6 septembre 2007 (mais non encore adoptée au niveau européen) apporte des modifications à IAS 41.

IAS 41 doit être appliquée pour la comptabilisation des éléments suivants, lorsqu'ils concernent une activité agricole :

⁽¹⁾ Cf, Code IFRS, Normes et interprétations, op.cité, p575...

IAS 41 se compose de : 59 paragraphes qui ont tous la même autorité.

Cf aussi , focusifrs.com, CNCC,OEC, Normes et interprétations, maj le 12.11.2007, pp.104,105.

⁽²⁾ Journal officiel de l'Union européenne n° L 261 (FR) du 13.10.2003 , portant adoption de certaines normes comptables internationales conformément au Règlement (CE) n° 1606/2002 du Parlement européen et du Conseil .

- *actifs biologiques ;*
- *production agricole au moment de la récolte (par la suite, on applique IAS 2 "Stocks" ou une autre norme comptable internationale ; en conséquence, IAS 41 ne couvre pas la transformation des produits agricoles au-delà de la récolte, par exemple, la transformation de raisins en vin par un éleveur vinificateur qui a cultivé lui-même les raisins) ;*

Après avoir passer en revue toutes les Normes IAS , l'on arrive à la conclusion suivante :

Il existe à cette date 29 Normes « IAS » en vigueur, sur un total de : 41 IAS publiées initialement par l' IASB.

Précisons aussi, que ce nombre est sujet à un changement éventuel, avec le temps.

Ceci , reflète par voie de conséquence , la complexité parfois de ces Normes , vu qu'elles sont toujours en perpétuelle évolution et d'un autre côté , leur soucis noble , qui reste sans équivoque , veiller à la recherche de la meilleure qualité tant pour ces Normes que pour l'information financière ,elle même.

SECTION 2 : NORMES INTERNATIONALES D'INFORMATION FINANCIERE IFRS (*International Financial Reporting Standards*).

Convaincu de l'importance de l'information financière dans ce domaine complexe et épineux sur plus d'un titre, l' IASB a mis en place un nouveau référentiel international qui est : les IFRS et ce en plus de celui déjà en place et qui est : les IAS .

L'élément nouveau est que, l'information financière requiert une place très importante alors que pour le premier, l'on parle souvent de normes comptables. Il va sans dire que ce nouveau référentiel est venu consolider le premier en veillant essentiellement à l'atteinte de l'objectif primordial tracé par le conseil (IASB) et qui est entre autres, la clarté, la transparence, la fiabilité, la pertinence de la comptabilité en général.

L'IASB est certes l'auteur de ces normes internationales (normes et interprétations), mais l'on ne doit pas oublier qu'il représente la profession comptable libérale et non gouvernemental , voire , étatique.

Pour cela, il y'a un vis de forme et de fond, qu'il faut résoudre pour tous les pays qui veulent appliquer ces normes, car nul n'ignore que chaque pays est souverain, de par le droit international et totalement libre dans ses législations et réglementations.

L'Europe, quant à elle, s'est engagée dans ce domaine, pour son intérêt économique mais n'a pas pour autant perdu sa souveraineté.

Ainsi, pour qu'une norme ou une interprétation soit appliquée au niveau européen, il faut qu'elle soit acceptée par le Parlement européen qui a institué plusieurs organes ad hoc et obligatoirement, elle doit être publiée, au niveau du journal officiel de l'Europe.

L'on doit aussi savoir que l'Europe est entièrement libre d'être contre ou ne pas accepter une quelconque norme, comme ça était déjà le cas, ce qui a obligé l'IASB, à retirer la norme en question.

Elle est aussi libre d'émettre des réserves ou de différer la date d'application, même si ces normes ont été publiées au journal officiel européen et ce, comme, il est stipulé clairement dans ses Règlements.

« Les normes comptables internationales ne peuvent être adoptées que :

- **si elles ne sont contraires au principe énoncé à l'article 2, paragraphe 3, de la directive 78/660/CEE et à l'article 16, paragraphe 3, de la directive 83/349/CEE et si elles répondent à l'intérêt public européen, et**
- **si elles satisfont aux critères d'intelligibilité, de pertinence, de fiabilité et de comparabilité exigés de l'information financière nécessaire à la prise de décisions économiques et à l'évaluation de la gestion des dirigeants de la société ».**

Apprenons aussi qu'une norme, peut rester entre un à trois (1 à 3) ans après sa publication par l'IASB pour qu'elle soit appliquée au niveau européen, après bien sûr, sa publication au Journal officiel de l'Union européenne (JOUE).

Ce problème réside dans le fait que le Parlement européen, prend toutes les mesures nécessaires pour se préserver des effets négatifs potentiels probables et de la perte de la souveraineté sur le plan économique et politique.

L'on voit actuellement la crise financière internationale comment, elle pèse lourd sur tous les pays du monde, que dire, si l'on donne tous les atouts à des éléments autres que les gouvernements. Les gouvernements étaient obligés d'intervenir pour sauver certaines banques privées et éviter des catastrophes aux retombées mondiales

Depuis, le début de l'application de ces normes (IASB), l'Europe a toujours eu un représentant mais à titre d'observateur (un choix de sa part !) et qui, en collaboration avec les structures et les autres organes, ad hoc, mis en place au niveau européen, il informe et conseille les concernés dans les prises de décisions européennes.

Probablement dans un futur proche, l'Europe nommerait, un représentant permanent qui participerait activement dès le début : soit de l'idée de créer une norme et ceci avec l'accord préalable et explicite du Parlement, ce qui éviterait

dans l'avenir le décalage parfois important entre la publication faite par l'IASB et celle de l' UE.

Après ce bref aperçu sur les procédures européennes, et si pour les IAS, les résumés des normes étaient plus longs, nous essayerons d'être plus succinct quant aux IFRS qui sont au nombre de huit(8) à cette date et qui sont les suivantes :

1 : IFRS 1 « Première application des normes internationales d'information financière (IFRS) » ⁽¹⁾

1-1 : Champ d'application

Une entité applique la présente norme dans ses premiers états financiers IFRS et dans chaque rapport financier intermédiaire qu'elle présente le cas échéant selon IAS 34 "Information financière Intermédiaire", relatif à une partie de l'exercice couvert par ses premiers états financiers IFRS.

Les premiers états financiers IFRS d'une entité sont les premiers états financiers annuels pour lesquels l'entité adopte les IFRS, par une déclaration explicite et sans réserve de conformité aux IFRS.

1-2 : Premier bilan d'ouverture en IFRS

Une entité est tenue de préparer un premier bilan d'ouverture en IFRS à la date de transition aux IFRS. Celui-ci sera le point de départ de sa comptabilité selon les IFRS. Une entité n'est pas tenue de présenter son premier bilan d'ouverture en IFRS dans ses premiers états financiers IFRS.

Une entité doit comptabiliser tous les actifs et passifs dont les IFRS imposent la comptabilisation et ne pas comptabiliser des éléments en tant qu'actifs ou passifs si les IFRS n'autorisent pas une telle comptabilisation .

De même, elle doit reclasser les éléments qu'elle a comptabilisés selon le référentiel comptable antérieur comme un certain type d'actif, de passif ou de composante des capitaux propres, mais qui relèvent d'un type différent d'actif, de passif ou de composante des capitaux propres selon les IFRS et appliquer les IFRS pour évaluer tous les actifs et passifs comptabilisés.

⁽¹⁾ Cf, Code IFRS, Normes et interprétations, op.cité, 588...

IFRS 1 se compose de : 47 paragraphes(qui ont tous la même autorité) et deux(2) annexes A et B (pp 603 à 607).

Diverses explications concernant les méthodes comptables, des exemptions, des exceptions à l'application rétrospective des normes IFRS, et d'autres dispositions sont là pour l'application de cette dernière.

Notons par ailleurs que plusieurs amendements à IFRS 1 ont été apportés par :

- IFRS 4, annexe C§C13(Règlement CE n°2236/2004 du 29 décembre 2004),
- IFRS 6, annexe B §B1(Règlement CE n°1910 /2005 du 8 novembre 2005),
- IFRS 7 , annexe C§C9(Règlement CE n°108/2006 du 11 janvier 2006).

2 : IFRS 2 « Paiement fondé sur des actions » ⁽¹⁾

Publiée par l'IASB en février 2004. Cette norme a été homologuée au sein de l'Europe par le règlement CE n°211/2005 du 4 février 2005. Elle est entrée en vigueur le 01 janvier 2005.

2-1 : Objectif

L'objectif de IFRS 2 est de spécifier l'information financière à présenter par une entité qui entreprend une transaction dont le paiement est fondé sur des actions. En particulier, elle impose à une entité de refléter dans son résultat et dans sa situation financière les effets des transactions dont le paiement est fondé sur des actions, y compris les charges liées à des transactions attribuant aux membres du personnel des options sur actions.

2-2 : Champ d'application

Une entité doit appliquer IFRS 2 pour comptabiliser toutes les transactions dont le paiement est fondé sur des actions, y compris :

- des transactions dont le paiement est fondé sur des actions et qui sont réglées en instruments de capitaux propres ;
- des transactions dont le paiement est fondé sur des actions et qui sont réglées en trésorerie ; et
- des transactions par lesquelles l'entité reçoit ou acquiert des biens ou des services et dont les caractéristiques de l'accord laissent soit à l'entité, soit au fournisseur de ces biens ou services, le choix entre un règlement de la transaction en trésorerie (ou en autres actifs) ou par émission d'instruments de capitaux propres.

⁽¹⁾ Cf, Code IFRS , Normes et interprétations,op.cité ,610...

IFRS 2 se compose de : 60 paragraphes(qui ont tous la même autorité) et deux(2) annexes A et B (pp 625 à 636).

En revanche, **IFRS 2** ne s'applique pas :

- aux transactions par lesquelles l'entité acquiert des biens représentatifs des actifs nets acquis lors d'un regroupement d'entreprises auquel s'applique **IFRS 3** "Regroupements d'entreprises" ;
- aux contrats entrant dans le champ d'application d' **IAS 32** "Instruments financiers : informations à fournir et présentation" et **IAS 39** "Instruments financiers : comptabilisation et évaluation".

2-3 : Comptabilisation

Une entité doit comptabiliser les biens ou services reçus ou acquis dans le cadre d'une transaction dont le paiement est fondé sur des actions, au moment où elle obtient les biens ou au fur et à mesure qu'elle reçoit les services. L'entité doit comptabiliser en contrepartie soit une augmentation de ses capitaux propres si les biens ou services ont été reçus dans le cadre d'une transaction dont le paiement est fondé sur des actions et qui est réglée en instruments de capitaux propres, soit un passif si les biens ou services ont été acquis dans le cadre d'une transaction dont le paiement est fondé sur des actions et qui est réglée en trésorerie.

Lorsque les biens ou services reçus ou acquis dans le cadre d'une transaction dont le paiement est fondé sur des actions ne remplissent pas les conditions de comptabilisation en tant qu'actifs, ils doivent être comptabilisés en charges.

2-4 : Informations à fournir

Une entité doit fournir les informations qui permettent aux utilisateurs des états financiers de comprendre la nature et la portée des accords en vigueur pendant la période et dont le paiement est fondé sur des actions (description de chaque type d'accord, caractéristiques et conditions générales de cet accord, nombre et prix d'exercice moyens pondérés des options sur actions..).

Une entité doit fournir les informations qui permettent aux utilisateurs des états financiers de comprendre comment la juste valeur des biens ou des services reçus, ou la juste valeur des instruments de capitaux propres attribués pendant la période ont été déterminées.

Une entité doit fournir les informations qui permettent aux utilisateurs des états financiers de comprendre l'effet sur le résultat de l'entité pour la période et sur sa situation financière des transactions dont le paiement est fondé sur des actions.

Plusieurs amendements et interprétations ont concerné cette norme depuis sa publication par l' **IASB** , dont certains sont à l'état ' projet ' :

- **IFRIC (D11)**, le 16.12.2004, intitulée 'Modification des versements effectués sur des plans d'achat d'actions accordés aux employés,
- **IFRIC 11** , publiée le 02.11.2006, intitulée '**IFRS 2 – Actions propres et transactions intra – groupe** ',
- **IFRIC 8**, publiée le 12.01.2006 (faisant suite à **IFRIC D16**) , intitulée 'champ d'application de **IFRS 2**,
- **Projet d'amendements à IFRS 2** , le 02.02.2006 'Conditions d'acquisition des droits et annulations'...

* Pour plus d'informations ,voir le site « Internet » de la Compagnie nationale française des commissaires aux comptes (**CNCC**) : www.Focusifrs.com et éventuellement www.info@focusifrs.com.

3: **IFRS 3 "Regroupements d'entreprises"** ⁽¹⁾

Publiée par l'**IASB** en mars 2004 (la Version officielle est en Anglais). Cette norme a été homologuée au sein de l'Union européenne par le règlement CE n°2236/2004 du 29 décembre 2004 (Version française). Elle est entrée en vigueur le 01 janvier 2005.

Cette norme annule et remplace **IAS 32** 'Regroupement d'entreprises' qui avait été publiée dans le règlement CE n°1725/2003 du 29 septembre 2003.

Cependant, il est à signaler que l'**IASB** a publié un nouvel exposé sondage concernant **IFRS 3** qui est appelé à remplacer la norme actuelle.

Rappelons à cet égard qu'une norme pour qu'elle soit publiée par l'**IASB** met parfois trois (3) ans .L'opération passe par plusieurs étapes dont l'exposé sondage.

3-1 : **Champ d'application**

Les entités doivent appliquer **IFRS 3** lorsqu'elles comptabilisent des regroupements d'entreprises. En revanche, la présente norme, notamment, ne s'applique pas :

- aux regroupements d'entreprises dans lesquels des entités ou des activités distinctes sont rassemblées pour former une coentreprise (voir **IAS 31** "Participations dans des coentreprises" et **IAS 27** "Etats financiers consolidés et individuels") ;
- aux regroupements d'entreprises impliquant des entités ou des activités sous contrôle commun ;

⁽¹⁾ Cf, Code IFRS , Normes et interprétations, op.cité , p 638...

IFRS 3 se compose de : 87 paragraphes(qui ont tous la même autorité) et deux(2) annexes A et B (pp 656 à 662).

- aux regroupements d'entreprises impliquant deux ou plusieurs entreprises mutuelles ;
- aux regroupements d'entreprises dans lesquels des entités ou des activités distinctes sont rassemblées pour former une entité présentant les états financiers uniquement par contrat, sans obtenir de part d'intérêt (par exemple, des regroupements dans lesquels des entités distinctes sont rassemblées uniquement par contrat pour former une société à double cotation).

3-2 : Méthode comptable

Tous les regroupements d'entreprises doivent être comptabilisés en appliquant la méthode de l'acquisition. La méthode de l'acquisition considère un regroupement d'entreprises du point de vue de l'entité se regroupant qui est identifiée comme l'acquéreur.

L'acquéreur achète des actifs nets et comptabilise les actifs acquis et les passifs et passifs éventuels assumés, y compris ceux qui n'étaient pas comptabilisés auparavant par l'entreprise acquise.

3-3 : Identification de l'acquéreur

Un acquéreur doit être identifié pour tous les regroupements d'entreprises. L'acquéreur est l'entité se regroupant qui obtient le contrôle (c'est-à-dire le pouvoir de diriger les politiques financières et opérationnelles d'une entité ou activité pour obtenir des avantages de ses opérations) des autres entités ou activités qui se regroupent.

3-4 : Coût d'un regroupement d'entreprises

L'acquéreur doit évaluer le coût d'un regroupement d'entreprises comme le total :

- des justes valeurs, à la date d'échange, des actifs remis, des passifs encourus ou assumés, et des instruments de capitaux propres émis par l'acquéreur, en échange du contrôle de l'entreprise acquise ; Plus
- tous les coûts directement attribuables au regroupement d'entreprises : honoraires versés aux comptables, aux conseils juridiques, aux évaluateurs et autres consultants intervenus pour effectuer le regroupement. Les coûts administratifs généraux, y compris les coûts de fonctionnement d'un service chargé des acquisitions, et les autres coûts qui ne peuvent être directement attribués au regroupement concerné en cours de comptabilisation, ne sont pas inclus dans le coût du regroupement : ils sont comptabilisés en charges au moment où ils sont encourus.

La date de l'acquisition est la date à laquelle l'acquéreur obtient effectivement le contrôle de l'entreprise acquise.

3-5 : Ajustements du coût d'un regroupement d'entreprises dépendant d'événements futurs

Lorsqu'un accord de regroupement d'entreprises prévoit un ajustement du coût du regroupement dépendant d'événements futurs, l'acquéreur doit inclure le montant de cet ajustement dans le coût du regroupement à la date d'acquisition si l'ajustement est probable et peut être évalué de façon fiable.

3-6 : Passifs éventuels de l'entreprise acquise

Après leur comptabilisation initiale, l'acquéreur doit évaluer les passifs éventuels qui sont comptabilisés séparément, à la valeur la plus élevée :

- du montant qui serait comptabilisé selon **IAS 37** "Provisions, passifs éventuels et actifs éventuels" ; et
- du montant initialement comptabilisé diminué, le cas échéant, du cumul de l'amortissement comptabilisé selon IAS 18 "Produits des activités ordinaires"

3-7 : Goodwill

L'acquéreur doit, à la date d'acquisition :

- comptabiliser le goodwill acquis lors d'un regroupement d'entreprises en tant qu'actif ; et
- évaluer initialement ce goodwill à son coût, celui-ci étant l'excédent du coût du regroupement d'entreprises sur la part d'intérêt de l'acquéreur dans la juste valeur nette des actifs, passifs et passifs éventuels identifiables.

Après la comptabilisation initiale, l'acquéreur doit évaluer le goodwill acquis lors d'un regroupement d'entreprises à son coût, diminué du cumul des pertes de valeur.

Si la comptabilisation initiale d'un regroupement d'entreprises ne peut être déterminée que provisoirement avant la fin de la période au cours de laquelle le regroupement est effectué car soit les justes valeurs à attribuer aux actifs, passifs ou passifs éventuels identifiables de l'entreprise acquise, soit le coût du regroupement ne peuvent être déterminés que provisoirement, l'acquéreur doit comptabiliser le regroupement en utilisant ces valeurs provisoires.

L'acquéreur doit comptabiliser les ajustements de ces valeurs provisoires liés à l'achèvement de la comptabilisation initiale :

- dans un délai de douze mois à compter de la date d'acquisition ; et
- à partir de la date d'acquisition.

3-8 : Regroupement d'entreprises réalisé par étapes

Un regroupement d'entreprises peut impliquer plusieurs transactions d'échange, par exemple lorsqu'il se produit par étapes par des achats successifs d'actions.

Dans ce cas, chaque transaction d'échange doit être traitée séparément par l'acquéreur, en utilisant le coût de la transaction et les informations sur la juste valeur à la date de chaque transaction d'échange pour déterminer le montant de goodwill associé à cette transaction. Ceci aboutit à une comparaison étape par étape du coût des prises de participation individuelles avec la part d'intérêt de l'acquéreur dans les justes valeurs des actifs, passifs et passifs éventuels identifiables de l'entreprise acquise, à chaque étape.

3-9 : Informations à fournir

Un acquéreur doit fournir les informations qui permettent aux utilisateurs de ses états financiers d'évaluer la nature et l'effet financiers des regroupements d'entreprises qui ont été effectués :

- pendant la période : noms et descriptions des entités ou des activités se regroupant, date d'acquisition, pourcentage d'instruments de capitaux propres acquis conférant droit de vote, coût du regroupement et description des composantes de ce coût, etc... ;
- après la période de clôture mais avant que la publication des états financiers ne soit autorisée.

Un acquéreur doit fournir des informations permettant aux utilisateurs de ses états financiers d'évaluer les effets financiers des profits, pertes, corrections d'erreurs et autres ajustements comptabilisés pendant la période courante correspondant à des regroupements d'entreprises qui ont été effectués pendant la période courante ou au cours de périodes antérieures.

Une entité doit fournir les informations qui permettent aux utilisateurs de ses états financiers d'évaluer les variations de la valeur comptable du goodwill pendant la période.

4 : IFRS 4 "Contrats d'assurance" ⁽¹⁾

Publiée par l'**IASB** en mars 2004 „cette norme a été homologuée au sein de l'Europe par le règlement CE n°2236/2004 du 29 décembre 2004.

⁽¹⁾ Cf, Code IFRS , Normes et interprétations,op.cité , p 664...
IFRS 4 se compose de : 45 paragraphes(qui ont tous la même autorité) et deux(2) annexes
A et B (pp 676 à 685).

A noter que la partie relative au guide d'application d'**IFRS 4** ne fait pas partie de la norme en elle-même et ne fait donc pas l'objet d'une procédure d'adoption par l'UE. Les amendements apportés par l'**IASB** en décembre 2005 au guide d'application d'**IFRS 4** ne feront donc pas l'objet d'une adoption par l'**UE**.

En janvier 2006, la Commission européenne a adopté **IFRS 7** qui a été publiée dans le règlement CE n° 108/2006 du 11 janvier 2006. Cette norme modifie certains paragraphes d'**IFRS 4** (cf. annexe C, § C10 d'**IFRS 7**). Ce résumé tient compte des modifications apportées.

Une entité doit appliquer la présente norme au titre des périodes annuelles ouvertes à compter du 1er janvier 2005. Une application anticipée est encouragée.

Cependant, les amendements à **IAS 39** et **IFRS 4** portant sur les contrats de garantie financière, ont modifié certains paragraphes d'**IFRS 4**. Les entités doivent appliquer ces amendements aux exercices ouverts à compter du 1er janvier 2006, une application anticipée étant encouragée.

Les dispositions présentées ci-dessous ne tiennent pas compte des modifications apportées par l'**IASB** au guide d'application d'**IFRS 4** en décembre 2005 et qui concernent la partie relative aux informations à fournir.

4-1 : Objectif

L'objectif de **IFRS 4** est de spécifier l'information financière pour les contrats d'assurance devant être établie par toute entité qui émet de tels contrats (définie dans la présente norme comme un assureur) jusqu'à ce que le **Board de l'IASB** achève la seconde phase de son projet sur les contrats d'assurance.

4-2 : Définitions

Un contrat d'assurance est un contrat selon lequel une partie (l'assureur) accepte un risque d'assurance significatif d'une autre partie (le titulaire de la police) en convenant d'indemniser le titulaire de la police si un événement futur incertain spécifié (l'événement assuré) affecte de façon défavorable le titulaire de la police.

Un traité de réassurance est un contrat d'assurance émis par un assureur (le réassureur) pour indemniser un autre assureur (la cédante) au titre de pertes sur un ou plusieurs contrats émis par la cédante.

Une composante dépôt est une composante contractuelle qui n'est pas comptabilisée comme un dérivé selon IAS 39 "Instruments financiers :

comptabilisation et évaluation" et qui entrerait dans le champ d'application de IAS 39 si elle était un instrument séparé.

Un passif d'assurance correspond aux obligations contractuelles nettes d'un assureur selon un contrat d'assurance.

Les actifs au titre des cessions en réassurance sont les droits contractuels nets d'une cédante selon un traité de réassurance.

4-3 : Champ d'application

Une entité doit appliquer **IFRS 4** aux :

- contrats d'assurance (y compris les traités de réassurance) qu'elle émet et aux traités de réassurance qu'elle détient ;
- instruments financiers qu'elle émet avec un élément de participation discrétionnaire. **IFRS 7** "Instruments financiers : informations à fournir" impose de fournir des informations sur les instruments financiers y compris ceux qui contiennent de telles caractéristiques.

IFRS 4 ne traite pas, en principe, d'autres aspects de comptabilisation par les assureurs, tels que la comptabilisation des actifs financiers détenus par les assureurs et les passifs financiers émis par les assureurs (voir **IAS 32** et **IAS 39**).

4-4 : Décomposition des composantes "dépôt"

Certains contrats d'assurance contiennent à la fois une composante "assurance" et une composante "dépôt". Dans certains cas, un assureur est tenu de décomposer ces composantes ou est autorisé à le faire :

1- la décomposition est imposée si les deux conditions suivantes sont satisfaites :

- l'assureur peut évaluer la composante "dépôt" (y compris toute option de rachat incorporé) séparément (c'est-à-dire sans prendre en compte la composante "assurance") ;
- les méthodes comptables de l'assureur ne lui imposent pas par ailleurs de comptabiliser l'ensemble des obligations et des droits générés par la composante "dépôt" ;

2- la décomposition est permise, mais n'est pas imposée, si l'assureur peut évaluer séparément la composante "dépôt" comme dans (a) (i) mais ses méthodes comptables lui imposent de comptabiliser l'ensemble des obligations et des droits générés par la composante "dépôt", quelle que soit la base utilisée pour évaluer ces droits et ces obligations ;

3- la décomposition est interdite si un assureur ne peut pas évaluer séparément la composante "dépôt" comme dans 1,1^{er} alinéa.

4-5 : Comptabilisation et évaluation

Les paragraphes 10 à 12 de IAS 8 "Méthodes comptables, changements d'estimations comptables et erreurs" spécifient les critères qu'une entité doit utiliser pour élaborer une méthode comptable si aucune norme ne s'applique spécifiquement à un élément.

Toutefois, IFRS 4 exempte un assureur d'appliquer ces critères à ses méthodes comptables en ce qui concerne :

- les contrats d'assurance qu'il émet (y compris les coûts d'acquisition correspondants et les immobilisations incorporelles liées) : et
- les traités de réassurance qu'il détient.

Néanmoins, IFRS 4 n'exempte pas un assureur de certaines implications des critères stipulés aux paragraphes 10 à 12 d'IAS 8.

De manière spécifique, un assureur :

- ne doit pas comptabiliser comme un passif des provisions au titre de demandes d'indemnisations éventuelles futures, si ces demandes sont générées par des contrats d'assurance qui ne sont pas encore souscrits à la date de reporting (telles que les provisions pour risque de catastrophe et les provisions pour égalisation) ;
 - doit effectuer le test de suffisance du passif décrit ci-dessous ;
 - doit sortir un passif d'assurance (ou une partie d'un passif d'assurance) de son bilan, si et seulement s'il est éteint, c'est-à-dire lorsque l'obligation précisée au contrat est acquittée ou annulée ou a expiré ;
 - ne doit pas compenser :
 - des actifs au titre des cessions en réassurance avec les passifs correspondants ; ou
 - les produits ou les charges provenant de traités de réassurance avec les charges ou les produits résultant des contrats d'assurance correspondants ;
 - doit examiner si ses actifs au titre des cessions en réassurance sont dépréciés.

4-6 : Test de suffisance du passif

Un assureur doit évaluer à chaque date de reporting si ses passifs d'assurance comptabilisés sont suffisants, en utilisant les estimations actuelles de flux de trésorerie futurs générés par ses contrats d'assurance.

Si cette évaluation indique que la valeur comptable de ses passifs d'assurance (diminuée des coûts d'acquisition différés correspondants et des immobilisations incorporelles liées) est insuffisante au regard des flux de trésorerie futurs estimés, l'insuffisance totale doit être comptabilisée en résultat.

4-7 : Changements de méthode comptable

Un assureur peut changer ses méthodes comptables relatives aux contrats d'assurance si, et seulement si, pour les besoins de prise de décision économique des utilisateurs, le changement rend les états financiers plus pertinents et ne les rend pas moins fiables, ou les rend plus fiables et pas moins pertinents par rapport à ces besoins.

Un assureur doit juger de la pertinence et de la fiabilité d'après les critères d'IAS 8 "Méthodes comptables, changements d'estimations comptables et erreurs".

4-8 : Informations à fournir (voir "Observation" ci-dessus)

Un assureur doit fournir des informations qui identifient et expliquent les montants générés par les contrats d'assurance figurant dans ses états financiers.

Un assureur doit fournir des informations permettant aux utilisateurs de ses états financiers d'évaluer la nature et l'ampleur des risques découlant des contrats d'assurance.

(1) 5 : IFRS 5 "Actifs non courants détenus en vue de la vente et activités abandonnées"

Publiée par l'**IASB** en mars 2004, cette norme a été homologuée au sein de l'Union européenne par le règlement CE n° 2 236/2004 du 29 décembre 2004.

Elle entre en vigueur le 01 janvier 2005 (**UE**).

IFRS 5 annule et remplace **IAS 35** ' Abandon d'activités 'qui avait fait l'objet d'une publication dans le règlement CE n° 1725/2003 du 29 septembre 2003.

La version révisée d'IAS 1 'Présentation des états financiers' publiée par l'IASB le 06.09.2007, mais non encore adoptée au niveau européen, apporte des modifications à IFRS 5 .

⁽¹⁾ Cf, Code IFRS , Normes et interprétations, op.cité ,p 688...

IFRS 5 se compose de : 45 paragraphes(qui ont tous la même autorité) et deux(2) annexes A et B (pp 696 à 698).

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

5-1 : Classification d'actifs non courants (ou groupes destinés à être cédés) comme détenus en vue de la vente

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 d'une transaction de vente plutôt que par l'utilisation continue.

Pour que tel soit le cas, l'actif (ou le groupe destiné à être cédé) doit être disponible en vue de la vente immédiate dans son état actuel sous réserve uniquement des conditions qui sont habituelles et coutumières pour la vente de tels actifs (ou groupes destinés à être cédés) et sa vente doit être hautement probable.

Pour que la vente soit hautement probable, un plan de vente de l'actif (ou du groupe destiné à être cédé) doit avoir été engagé par un niveau de direction approprié, et un programme actif pour trouver un acheteur et finaliser le plan doit avoir été lancé.

De plus, l'actif (ou le groupe destiné à être cédé) doit être activement commercialisé en vue de la vente à un prix qui est raisonnable par rapport à sa juste valeur actuelle. En outre, la vente devrait être considérée comme se qualifiant sur un plan comptable en tant que vente conclue dans le délai d'un an à compter de la date de sa classification, en principe, et les mesures nécessaires pour finaliser le plan doivent indiquer qu'il est peu probable que des changements notables seront apportés au plan ou que celui-ci sera retiré.

Une entité ne doit pas classer comme détenu en vue de la vente un actif non courant (ou un groupe destiné à être cédé) qui doit être mis au rebut. Ceci tient au fait que sa valeur comptable sera recouvrée principalement par le biais de l'utilisation continue.

5-2 : Evaluation d'actifs non courants (ou de groupes destinés à être cédés) classés comme détenus en vue de la vente

Une entité doit évaluer un actif non courant (ou un groupe destiné à être cédé) classé comme détenu en vue de la vente au montant le plus bas entre sa valeur comptable et sa juste valeur diminuée des coûts de la vente.

Une entité ne doit pas amortir un actif non courant lorsqu'il est classé comme détenu en vue de la vente ou lorsqu'il fait partie d'un groupe classé

comme détenu en vue de la vente. Il faut continuer à comptabiliser les intérêts et autres charges attribuables aux passifs d'un groupe classé comme détenu en vue de la vente.

Lors de la réévaluation ultérieure d'un groupe destiné à être cédé, les valeurs comptables de tous les actifs et passifs qui n'entrent pas dans le champ d'application des dispositions de la présente norme en matière d'évaluation, mais qui sont inclus dans un groupe destiné à être classé comme détenu en vue de la vente, doivent être réévaluées conformément aux normes applicables avant que la juste valeur diminuée des coûts de la vente du groupe destiné à être cédé soit réévaluée.

5-3 : Comptabilisation des pertes de valeur et des reprises

Une entité doit comptabiliser une perte de valeur relative à toute réduction initiale ou ultérieure de l'actif (ou du groupe destiné à être cédé) à la juste valeur diminuée des coûts de la vente, dans la mesure où elle n'a pas été comptabilisée selon le paragraphe précédent.

Une entité doit comptabiliser un profit au titre de toute augmentation ultérieure de la juste valeur diminuée des coûts de la vente d'un actif, mais n'excédant pas le cumul de pertes de valeurs comptabilisées, soit selon la présente norme, soit précédemment selon IAS 36 "Dépréciation d'actifs".

Une entité doit comptabiliser un profit au titre de toute augmentation ultérieure de la juste valeur diminuée des coûts de la vente d'un groupe destiné à être cédé :

- dans la mesure où il n'a pas été comptabilisé selon le dernier paragraphe de la sous partie précédente ; mais
- sans excéder la perte de valeur cumulée qui a été comptabilisée, soit selon la présente norme, soit précédemment selon IAS 36, sur les actifs non courants qui entrent dans le champ d'application des dispositions de la présente norme en matière d'évaluation.

5-4 : Modifications apportées à un plan de vente

Si une entité a classé un actif (ou un groupe destiné à être cédé) comme détenu en vue de la vente, mais si les critères de classification ne sont plus satisfaits, l'entité doit cesser de classer l'actif (ou le groupe destiné à être cédé) comme détenu en vue de la vente.

5-5 : Présentation et information à fournir

Une entité doit présenter et fournir des informations qui permettent aux utilisateurs de ses états financiers d'évaluer les effets financiers des activités abandonnées et des cessions d'actifs non courants (ou de groupes destinés à être cédés).

Une composante d'une entité comprend des activités et des flux de trésorerie qui peuvent être clairement distingués, sur le plan opérationnel et pour la communication d'informations financières, du reste de l'entité. En d'autres termes, une composante d'une entité aura été une unité génératrice de trésorerie ou un groupe d'unités génératrices de trésorerie lorsqu'elle était détenue pour être utilisée.

Une activité abandonnée est une composante dont l'entité s'est séparée ou qui est classée comme détenue en vue de la vente, et :

- qui représente une ligne d'activité ou une région géographique principale et distincte,
- fait partie d'un plan unique et coordonné pour se séparer d'une ligne d'activité ou d'une région géographique principale et distincte, ou
- est une filiale acquise exclusivement en vue de la revente.

6 : IFRS 6 « Prospection et évaluation de ressources minérales » ⁽¹⁾

Publiée par l'IASB en décembre 2004. Cette norme a été homologuée au sein de l'Union européenne par le règlement CE n° 1910/2005 du 8 novembre 2005.

Elle entre en vigueur le 01 janvier 2006 (* Une application anticipée est encouragée). Cependant avant cette date, le 30 juin 2005, l'IASB a publié des amendements à IFRS 1' Première adoption des IFRS' et IFRS 6 qui précisent le champ d'application de l'exemption offerte par IFRS 1 pour l'information comparative à fournir par une entité qui applique IFRS 6, avant sa date d'entrée en vigueur.

6-1 : Champ d'application

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

Une entité n'applique pas IFRS 6 aux dépenses qu'elle encoure :

⁽¹⁾ Cf, Code IFRS , Normes et interprétations,op.cité , p 699...

IFRS 6 se compose de : 27 paragraphes(qui ont tous la même autorité) et une annexe A (p 704).

- par la prospection et l'évaluation des ressources minérales avant que l'entité n'ait obtenue l'autorisation légale de prospecter dans un secteur spécifique ;
- après que la faisabilité technique et que la viabilité commerciale de l'extraction des ressources minérales aient été démontrées.

6-2 : Exemption temporaire aux paragraphes 11 et 12 d'IAS 8 "Méthodes comptables, changements d'estimations comptables et erreurs"

IFRS 6 souligne qu'une entité peut être exemptée de l'application des § 11 et 12 d'IAS 8, sous réserve du respect des dispositions du paragraphe ci-après "Éléments constitutifs du coût des actifs de prospection et d'évaluation" dans ses principes comptables, pour la comptabilisation et l'évaluation d'actifs de prospection et d'évaluation.

Les paragraphes 11 et 12 d'IAS 8 précisent les règles que la direction d'une entité doit prendre en compte dans les principes comptables pour un bien lorsqu' aucune autre IFRS ne trouve à s'appliquer.

Ainsi, l'entité est autorisée à poursuivre l'application du référentiel comptable antérieur pour l'évaluation et la comptabilisation des actifs de prospection et d'évaluation. Cependant, l'entité n'est pas dispensée de l'application des dispositions de IAS 8 § 10 qui précise que les méthodes comptables appliquées par l'entité doivent fournir une information fiable et utile aux décisions des utilisateurs des états financiers IAS 8 "Méthodes comptables, changements d'estimations comptables et erreurs".

6-3 : Comptabilisation initiale

Les actifs de prospection et d'évaluation doivent être évalués à leur coût.

6-4 : Éléments constitutifs du coût des actifs de prospection et d'évaluation.

Une entité doit déterminer dans ses principes comptables quelles sont les dépenses de prospection et d'évaluation qui sont comptabilisées à l'actif et doit appliquer ces principes de manière permanente. Les dépenses suivantes peuvent par exemple, être inscrites à l'actif lors de la comptabilisation initiale (liste non exhaustive) :

- achats de droits de prospection ;
- études topographiques, géologiques, géochimiques et géophysiques ;
- forages prospectifs ;
- prélèvement d'échantillons ;
- activités liées à l'évaluation de la faisabilité technique et la viabilité commerciale de l'extraction de ressources minérales.

Les dépenses relatives à l'exploitation de ressources minérales ne doivent pas être comptabilisées parmi les actifs de prospection et d'évaluation. Le Cadre conceptuel et **IAS 38** "Immobilisations incorporelles" précisent les règles à appliquer dans cette situation.

Conformément à **IAS 37** "Provisions, passifs éventuels et actifs éventuels", une entité doit comptabiliser toute obligation de démantèlement et de remise en état qu'elle encoure durant une période spécifique en raison de son activité de prospection et d'évaluation de ressources minérales.

6-5 : Evaluations postérieures

Après la comptabilisation initiale, une entité doit appliquer soit la méthode du coût, soit la méthode de réévaluation aux actifs de prospection et d'évaluation.

Si c'est la méthode de réévaluation qui est retenue (que ce soit selon **IAS 16** "Immobilisations corporelles" ou selon **IAS 38** "Immobilisations incorporelles"), cette méthode doit être cohérente et permanente.

6-6 : Changements de méthodes comptables

Une entité ne peut changer de méthodes comptables pour les dépenses de prospection et d'évaluation que si cette modification permet d'obtenir des états financiers plus pertinents pour la prise de décisions économiques des utilisateurs et qui ne soient pas moins fiables, ou des états financiers plus fiables et pas moins pertinents par rapport à ces besoins. Une entité doit apprécier le pertinence et la fiabilité selon la définition fournie par **IAS 8**.

6-7 : Classification des actifs de prospection et d'évaluation

Une entité doit comptabiliser ses actifs incorporels et corporels de prospection et d'évaluation selon leur nature et appliquer cette méthode de manière cohérente et permanente.

6-8 : Reclassification d'actifs de prospection et d'évaluation

Un élément antérieurement comptabilisé parmi les actifs de prospection et d'évaluation doit être reclassé quand la faisabilité technique et la viabilité commerciale de l'extraction de ressources minérales ont été démontrées.

6-9 : Dépréciation

Les actifs de prospection et d'évaluation doivent être dépréciés lorsque leur valeur recouvrable est inférieure à leur valeur comptable. Quand des faits ou circonstances suggèrent que la valeur comptable excède le montant recouvrable,

une entité doit évaluer, présenter et fournir des informations relatives à cette dépréciation conformément à **IAS 36**, selon les modalités spécifiques suivantes:

Une entité doit déterminer dans ses principes comptables les règles relatives à l'affectation d'actifs de prospection et d'évaluation à des unités génératrices de trésorerie ou à des groupes d'unités génératrices de trésorerie afin de permettre leur évaluation. Chaque unité génératrice de trésorerie ou groupe d'unités génératrices de trésorerie auquel un actif de prospection et d'évaluation est affecté, ne doit pas être plus grand(e) que le secteur de premier niveau ou de second niveau déterminé conformément à IAS 14 "Information sectorielle".

6-10 : Informations à fournir

Une entité doit fournir, de manière séparée, les informations permettant d'identifier et d'expliquer les montants comptabilisés dans ses états financiers relatifs à la prospection et l'évaluation de ressources minérales.

7 : IFRS 7 "Instruments financiers : informations à fournir" ⁽¹⁾

Publiée par l'IASB le 18 août 2005, cette norme a été homologuée au sein de l'Union européenne par le règlement CE n° 1 08/2006 du 11 janvier 2006. Elle entre en vigueur pour les exercices commençant le 01 janvier 2007. Une application anticipée est encouragée.

La version révisée d' **IAS 1** "Présentation des états financiers" publiée par l'**IASB** le 6 septembre 2007 (mais non encore adoptée au niveau européen) apporte des modifications à **IFRS 7**.

Parallèlement à cela, si une entité applique la présente norme à un exercice antérieur à cette date, elle doit l'indiquer.

Si une entité applique **IFRS 7** à des exercices commençant avant le 1er janvier 2006, il n'est pas nécessaire qu'elle présente des informations comparatives pour les informations à fournir en vertu des paragraphes 31 à 42 concernant la nature et l'ampleur des risques relatifs aux instruments financiers.

Si une entité applique **IFRS 7** à un exercice commençant avant le 1er janvier 2006 et qu'elle n'applique pas les amendements à **IAS 39** sur l'option pour la juste valeur, elle doit amender **IFRS 7** conformément aux dispositions présentées par l'annexe D de la présente norme.

⁽¹⁾ Cf, Code IFRS , Normes et interprétations, op.cité , p 706...

IFRS 7 se compose de : 45 paragraphes(qui ont tous la même autorité) et deux(2) annexes A et B (pp 716 à 725).

Retrait d'IAS 30 "Informations à fournir dans les états financiers des banques et des institutions financières assimilées"

IFRS 7 annule et remplace **IAS 30** "Informations à fournir dans les états financiers des banques et des institutions financières assimilées". Par ailleurs, l'intitulé de la norme **IAS 32** "Instruments financiers : informations à fournir et présentation" est remplacé par **IAS 32** "Instruments financiers : Présentation".

7-2 : Champ d'application

IFRS 7 doit être appliquée par toutes les entités à tous les types d'instruments financiers, excepté :

- les participations dans des filiales, des entreprises associées et des coentreprises comptabilisées selon **IAS 27** "Etats financiers consolidés et individuels", **IAS 28** "Participations dans des entreprises associées" ou **IAS 31** "participations dans des coentreprises".

Toutefois, dans certains cas, **IAS 27**, **IAS 28** ou **IAS 31** permettent à une entité de comptabiliser une participation dans une filiale, une entreprise associée ou une coentreprise conformément à **IAS 39** "Instruments financiers : comptabilisation et évaluation" ; dans ces cas, les entités doivent appliquer les dispositions en matière d'information à fournir contenues dans **IAS 27**, **IAS 28** ou **IAS 31**, qui s'ajoutent à celles de la présente norme.

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 **IAS 32** ;

- les droits et obligations des employeurs découlant de plans d'avantages au personnel auxquels s'applique **IAS 19** "Avantages du personnel" ;
- les contrats au titre d'une contrepartie éventuelle dans un regroupement d'entreprises (cf. **IFRS 3** "Regroupements d'entreprises"). Cette exemption ne s'applique qu'à l'acquéreur ;
- les contrats d'assurance tels que définis dans **IFRS 4** "Contrats d'assurance". Toutefois, **IFRS 7** s'applique aux produits dérivés qui sont incorporés dans les contrats d'assurance si **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 **IAS 39** ; en revanche, lorsqu'il choisit de comptabiliser et d'évaluer ces contrats conformément à **IFRS 4**, en application du § 4 (d) de ladite norme, il doit appliquer

cette dernière (modification apportée par les amendements à IAS 39 et IFRS 4 portant sur les contrats de garantie financière) ;

- les instruments financiers, les contrats et les obligations liés à des transactions de paiements fondées sur des actions auxquelles IFRS 2 "Paiement fondé sur des actions", s'applique, compte tenu cependant qu' IFRS 7 s'applique aux contrats entrant dans le champ d'application des paragraphes 5 à 7 d'IAS 39. IFRS 7 s'applique aux instruments financiers comptabilisés ou non.

7-3 : Catégories d'instruments financiers et niveau d'information à fournir

Lorsque IFRS 7 requiert qu'une information soit présentée par catégorie d'instruments financiers, l'entité doit regrouper les instruments financiers dans des catégories adaptées à la nature des informations fournies et tenant compte des caractéristiques de ces instruments. Une entité doit fournir des informations suffisantes pour permettre un rapprochement avec les postes présentés dans le bilan.

7-4 : Importance des instruments financiers au regard de la situation et de la performance financières

Une entité doit fournir des informations permettant aux utilisateurs de ses états financiers d'évaluer l'importance des instruments financiers au regard de sa situation et de sa performance financières. Une entité doit notamment fournir des informations sur les éléments suivants (pour plus d'informations, se référer aux paragraphes 8 à 30 de la norme) :

- Bilan :

- catégories d'actifs financiers et de passifs financiers (valeur comptable des catégories définies par IAS 39 : actifs financiers à la juste valeur par le biais du compte de résultat ; placements détenus jusqu'à leur échéance ; prêts et créances ; actifs financiers disponibles à la vente ; passifs financiers à la juste valeur par le biais du compte de résultat ; passifs financiers évalués au coût amorti) ;

- actifs financiers ou passifs financiers à la juste valeur par le biais du compte de résultat ;

- reclassement (si l'entité a reclassé un actif financier comme étant évalué au coût amorti, et non plus à la juste valeur, ou à la juste valeur, et non plus au coût ou au coût amorti) ;

- décomptabilisation (nature des actifs ; nature des risques et avantages attachés .) ;

- instruments de garantie (valeur comptable des actifs financiers donnés en garantie de passifs ou de passifs éventuels ...) ;

- compte de correction de valeur pour pertes de crédit ;

- instruments financiers composés comprenant de multiples dérivés incorporés ;

- défaillances et inexécutions (l'entité doit fournir certaines informations relatives aux emprunts comptabilisés à la date de clôture) ;

- Compte de résultat et capitaux propres :

- éléments de produits, de charges, de profits ou de pertes ;
- Autres informations à fournir :
 - méthodes comptables ;
 - comptabilité de couverture (type de couverture ...) ;
 - juste valeur (une entité doit indiquer la juste valeur de chaque catégorie d'actifs et de passifs financiers de manière à permettre la comparaison avec sa valeur comptable, sauf exception prévue au § 29 de la norme).

7-5 : Nature et ampleur des risques découlant des instruments financiers

Une entité doit fournir des informations (qualitatives et quantitatives) permettant aux utilisateurs de ses états financiers d'évaluer la nature et l'ampleur des risques découlant des instruments financiers auxquels elle est exposée à la date de clôture.

Les informations exigées aux paragraphes 33 à 42 de la norme portent sur les risques qui découlent des instruments financiers et sur la façon dont ils sont gérés. Ces risques incluent généralement, mais pas uniquement :

- le risque de crédit (risque qu'une partie à un instrument financier manque à une de ses obligations et amène de ce fait l'autre partie à subir une perte financière) ;
- le risque de liquidité (risque qu'une entité éprouve des difficultés à honorer des engagements liés à des passifs financiers) ;
- le risque de marché (risque que la juste valeur ou les flux de trésorerie futurs d'un instrument financier fluctuent en raison des variations des prix du marché ; le risque de marché inclut trois types de risque : le risque de change, le risque de taux d'intérêt et l'autre risque de prix).

Pour plus d'informations sur les risques et les définitions qui leurs sont associées, cf. annexe A de la présente norme.

8 : IFRS 8 "Segments opérationnels" ⁽¹⁾

- * IAS 14 "Information sectorielle" (annulée et remplacée par IFRS 8 "Segments opérationnels")

L'*International Accounting Standards Board* (IASB) a publié, le 30 novembre 2006, une nouvelle norme intitulée IFRS 8 "Segments opérationnels". Cette norme s'inscrit dans le projet de convergence à court terme mené

(1) Cf. Société nationale française (CNCC) , site Internet : www.focusifrs.com ,Normes et interprétations, maj 12.11.2007,p.128.

conjointement par l'IASB et le *Financial Accounting Standards Board* (FASB) - le normalisateur comptable américain - afin de réduire les divergences entre les IFRS et les principes comptables généralement acceptés aux Etats-Unis (les US-GAAP).

IFRS 8 est issue de la comparaison effectuée par l'IASB d'**IAS 14** "**Information sectorielle**" avec la norme américaine SFAS 131 "Informations à fournir sur les segments d'une entreprise et informations liées". **IFRS 8** annule et remplace **IAS 14** et aligne les informations sectorielles sur les dispositions de la norme **SFAS 131**.

Au niveau européen, **IFRS 8** "Segments opérationnels" n'ayant pas encore été adoptée par l'UE, c'est la norme **IAS 14** "Information sectorielle" qui demeure applicable ;

IFRS 8 impose à une entité de retenir l'approche de la direction (*management approach*) pour présenter sa performance financière et ses segments opérationnels.

En règle générale, l'information à publier devrait être celle sur laquelle la direction s'appuie, en interne, pour évaluer la performance des segments et décider de l'affectation de ressources aux segments opérationnels.

Une telle information peut être différente de celle utilisée pour préparer le compte de résultat et le bilan. **IFRS 8** impose, par conséquent, de fournir des explications sur la base sur laquelle l'information sur les segments est préparée, ainsi que des réconciliations avec les montants comptabilisés dans le compte de résultat et le bilan.

La version révisée d' **IAS 1** "Présentation des états financiers" publiée par l'IASB le 6 septembre 2007 (mais non encore adoptée au niveau européen) apporte des modifications à **IFRS 8**.

8-7 : Principales dispositions d'IFRS 8

Cette norme impose à une entité de publier des informations financières et descriptives sur les segments qu'elle doit présenter.

Ces derniers sont des segments opérationnels ou des ensembles de segments opérationnels qui remplissent certains critères.

Les segments opérationnels sont des secteurs d'une entité pour lesquels une information financière distincte est disponible, cette dernière étant évaluée de manière régulière par un décisionnaire opérationnel qui détermine comment affecter les ressources et évaluer les performances.

En règle générale, l'information financière doit être publiée sur la base sur laquelle sont réalisées, en interne, l'évaluation des performances des segments opérationnels et la décision d'affectation de ressources à ceux-ci.

IFRS 8 "segments opérationnels" :

- n'est applicable qu'aux entités cotées ;
- impose l'identification de segments opérationnels basés sur ceux qui font l'objet de présentations internes régulières au décideur opérationnel afin de décider de l'affectation de ressources et de l'évaluation des performances d'un segment ;
- inclut, dans la définition d'un segment opérationnel, un secteur d'une entité qui vend de manière principale ou exclusive à d'autres segments opérationnels de l'entité, si l'entité est gérée de cette façon ;
- impose une réconciliation entre le total des produits du segment à présenter, le bénéfice ou la perte total(e), le total des actifs, le total des passifs, et les autres montants publiés relatifs au segment à présenter, avec les montants correspondants dans les états financiers de l'entité ;
- impose de donner une explication sur la manière dont le résultat, les actifs et les passifs de chacun des segments sont évalués ;
- impose à une entité de publier des informations sur le chiffre d'affaires généré par ses produits ou services (ou groupes de produits ou services similaires), sur les pays dans lesquels elle réalise ce chiffre d'affaires et détient des actifs, et sur ses principaux clients, même si ces informations ne sont pas prises en compte par la direction dans ses prises de décisions ;
- impose à une entité de donner une information descriptive sur la façon dont les segments opérationnels ont été déterminés, les produits et services fournis par ces segments, les différences entre les évaluations présentées dans l'information sur les segments opérationnels et dans les états financiers de l'entité, ainsi que les modifications d'évaluation des montants des segments, d'un exercice à l'autre.

IFRS 8 entre en vigueur au titre des exercices ouverts à compter du 1er janvier 2009. Une application anticipée est possible.

Il existe actuellement 8 Normes IFRS en vigueur sur un total de 8 Normes IFRS initialement, donc toutes les IFRS créées sont toujours opérationnelles. On peut considérer que la tendance générale va vers les Normes internationales IFRS ou en d'autres termes, l'on s'intéresse surtout à l'information financière plutôt que sur le côté comptable proprement dit, vu sous l'angle purement technique.

**SECTION 3 : NORMES INTERNATIONALES
D'INTERPRETATION D'INFORMATIONS
FINANCIERES : SIC (STANDARD
INTERNATIONAL COMMITTEE)**

Le paragraphe 14 d' IAS 1 'Présentation des états financiers', révisée en 1997, impose que les états financiers ne soient pas décrits comme se conformant aux normes comptables internationales s'ils ne se conforment pas à toutes les dispositions de chaque norme applicable et à chaque interprétation applicable du Comité permanent d'interprétations(Standing Interpretations Committee (SIC).

Les interprétations du SIC ne sont pas censées s'appliquer aux éléments non significatifs.

1 : SIC 7 "Introduction de l'euro" (1)

Publiée en mai 1998, par l'IASB , SIC 7 a été homologuée au niveau de l'Union européenne par le règlement CE n° 1725/2003 du 29 septembre 2003, qui entre en vigueur le troisième jour suivant celui de sa publication au Journal officiel de l'Union européenne.

Ce règlement est obligatoire dans tous ses éléments et directement applicable dans tout Etat membre.

SIC 7 fait référence à IAS 21 "Effets des variations des cours des monnaies étrangères".

Cependant ,l'on est en droit de se poser la question suivante : qu'en est-il de l'interprétation 'SIC 1' qui n'apparaît pas ici ? La réponse est que les normes présentées pour ce travail (toutes confondues, IAS ,IFRS , SIC et IFRIC) sont celles en vigueur .

En outre, l'Union européenne a été prise comme modèle à plus d'une raison, eu égard à ses relations avec l'Algérie et ce dans plusieurs domaines en de sa position géographique vis-à-vis d'elle,sans oublier l'expérience très riche qu'elle a acquise depuis 1973 , dans ce domaine bien particulier qui est 'Normes comptables internationales et d'interprétations de l'information financière'.

⁽¹⁾ Cf, Code IFRS , Normes et interprétations,op.cité , pp 729, 730.

SIC 7 se compose de : 4 paragraphes. Cf. Aussi , JOUE : L261 du 13.10.2003,p.1.Pour information : Les textes de l'Union européenne commençant par « L » veulent dire « Législation »,par contre ceux commençant par « C » concernent à leur tour les « Communications et informations » .Pour plus d'informations :Cf. site Internet : www.europa.eu.int.

S'appuyant sur le principe de droit qu'elles incarnent, ces normes se complètent, s'abrogent et se modifient entre elles. Ainsi, **IFRS** peut modifier une disposition de **SIC** qui, elle peut abroger **IAS**, qui à son tour peut modifier **IFRIC** et vis versa.

C'est cette interdépendance, qui a fait que **IAS 2** ait pu annuler et remplacer **SIC 1**.

Comme, nous l'avons déjà signalé plus haut, les interprétations (**IFRIC** et **SIC**) commencent d'abord par spécifier la ou les Normes concernées (référence des normes ...), puis poser la ou les questions auxquelles les Comités (**SIC** et **IFRIC**) doivent donner des réponses ou encore, en d'autres termes, un Consensus tout en précisant la date d'entrée en vigueur de cette interprétation et ce comme on le voit ci après :

Question

A compter du 1^{er} janvier 1999, date de démarrage effectif de l'Union économique et monétaire (**UEM**), l'euro deviendra une monnaie à part entière et les cours de conversion entre l'euro et les monnaies nationales (Europe) participantes seront fixés irrévocablement ; c'est-à-dire que le risque d'écarts de conversion ultérieurs lié à ces monnaies est éliminé à partir de cette date.

La question porte sur l'application d'**IAS 21** au passage à l'euro des monnaies nationales des Etats membres participants de l'Union européenne ('le passage à l'euro').

Consensus

Les dispositions de **IAS 21** concernant la conversion des transactions en monnaies étrangères et des états financiers des entités étrangères doivent être strictement appliquées lors du passage à l'euro. La même logique s'applique à la fixation des taux de change lorsque d'autres pays se joindront à l'Union européenne monétaire (**UEM**) lors d'étapes ultérieures.

Ceci veut dire, en particulier, que :

- les actifs et passifs monétaires libellés en monnaies étrangères résultant de transactions doivent continuer à être convertis dans la monnaie de présentation des états financiers au cours de clôture. Tout écart de conversion en résultant doit être comptabilisé en produit ou en charge immédiatement ; par exception, une entreprise doit continuer à appliquer sa méthode comptable existante pour les profits et pertes de change liés aux contrats de change utilisés pour réduire le risque de change sur des engagements ou des transactions futures (couvertures par anticipation) ;
- les écarts de conversion cumulés liés à la conversion des états financiers des entités étrangères doivent continuer à être classés en capitaux propres et

comptabilisés en produits ou en charges uniquement lors de la sortie de l'investissement net dans l'entité étrangère ; et

- les écarts de conversion résultant de la conversion des passifs libellés dans des monnaies participantes ne doivent pas être inclus dans la valeur comptable des actifs liés.

Date d'entrée en vigueur de cette norme fût le 16 octobre 2003 .

2 : SIC 10 "Aide publique – Absence de relation spécifique avec des activités opérationnelles" ⁽¹⁾

Publiée en juillet 1998 , par l'IASB , **SIC 10** a été homologuée ,au niveau de l'Union européenne (**UE**) dans le règlement n°1725/2003 du 29 septembre 2003. (même **J.O** de l' **UE** , que celui de **SIC 7**) .

SIC 10 fait référence à **IAS 20** "Comptabilisation des subventions publiques et informations à fournir sur l'aide publique".

Question

La question qui est posée dans certains pays et à laquelle doit répondre le **SIC** ,est que, l'aide publique aux entreprises peut avoir pour but l'encouragement ou le soutien à long terme des activités des entreprises, soit dans certaines régions, soit dans certains secteurs d'activité.

Les conditions d'éligibilité à une telle aide peuvent ne pas être spécifiquement liées aux activités opérationnelles de l'entreprise. Des exemples de telles aides sont les transferts de ressources publiques aux entreprises qui :

- exercent dans un secteur d'activité particulier ;
- poursuivent une activité dans des secteurs d'activité récemment privatisés ; ou
- débutent ou poursuivent leurs activités dans des zones sous développées.

La question était de savoir si une telle aide publique est une "subvention publique" entrant dans le champ d'application de **IAS 20** et, en conséquence, doit être comptabilisée selon cette norme.

Consensus

Il a été décidé que l'aide publique aux entreprises répond à la définition des subventions publiques de **IAS 20**, même s'il n'y a pas de conditions spécifiques liées aux activités opérationnelles de l'entreprise autres que l'obligation d'exercer son activité dans certaines régions ou dans certains secteurs d'activité. En conséquence, de telles subventions ne doivent pas être comptabilisées directement dans les capitaux propres.

⁽¹⁾ Cf, Code IFRS , Normes et interprétations,op.cité ,p731.
SIC 10 se compose de : 3 paragraphes.

3 : SIC 12 "Consolidation – Entités ad hoc" ⁽¹⁾

SIC 12 a été publiée en novembre 1998, par l'**IASB** et au niveau européen dans le règlement CE n°1725/2003 du 29 septembre 2003. (même **JO** de l'**UE** cité précédemment)..

Son champ d'application a été modifié par un amendement publié par l' **IFRIC** en novembre 2004, qui a été approuvé au niveau européen par le règlement CE n° 1751/2005 du 25 octobre 2005 .

Référence

SIC 12 fait principalement référence à **IAS 27** "Etats financiers consolidés et individuels".

Question

IAS 27 impose la consolidation d'entités qui sont contrôlées par l'entreprise présentant les états financiers. Cependant, la norme ne fournit pas de commentaire explicite sur la consolidation des entités ad hoc (c'est-à-dire d'une entité créée pour réaliser un objectif limité et bien défini : par exemple, effectuer une location, des activités de recherche et développement, ou une titrisation d'actifs financiers). La question est de savoir dans quelles circonstances une entreprise doit consolider une entité ad hoc.

Cette interprétation ne s'applique pas aux régimes d'avantages postérieurs à l'emploi ni aux plans d'avantages sur capitaux propres.

Un transfert d'actifs d'une entreprise à une entité ad hoc peut être qualifié de vente par cette entreprise. Même si le transfert satisfait effectivement aux conditions d'une vente, les dispositions d'**IAS 27** et la présente interprétation peuvent signifier que l'entreprise doit consolider l'entité ad hoc.

Cette interprétation ne concerne pas les circonstances dans lesquelles un traitement de vente s'appliquerait pour l'entreprise ni l'élimination des conséquences d'une telle vente lors de la consolidation.

Consensus

Une entité ad hoc doit être consolidée quand, en substance, la relation entre l'entité ad hoc et l'entreprise indique que l'entité ad hoc est contrôlée par l'entreprise.

Dans le contexte d'une entité ad hoc, le contrôle peut résulter de la prédétermination des activités de l'entité ad hoc (fonctionnant en "pilotage

⁽¹⁾ Cf, Code IFRS , Normes et interprétations,op.cité , p733.
SIC 12 se compose de : 11 paragraphes .

automatique") ou d'une autre façon. **IAS 27** (§ 13) indique plusieurs circonstances dans lesquelles le contrôle existe même si l'entreprise détient 50 % ou moins des droits de vote d'une autre entreprise. De même, le contrôle peut exister même dans des cas où une entreprise ne détient qu'une faible, voire aucune, part des capitaux propres de l'entité ad hoc. L'application du concept de contrôle impose, dans chaque cas, l'exercice du jugement à la lumière de tous les facteurs pertinents.

En plus des situations décrites dans **IAS 27** (§ 13), les circonstances suivantes peuvent, par exemple, indiquer une relation dans laquelle une entreprise contrôle une entité ad hoc et doit en conséquence consolider l'entité ad hoc :

- en substance, les activités de l'entité ad hoc sont menées pour le compte de l'entreprise selon ses besoins opérationnels spécifiques de façon à ce que l'entreprise obtienne des avantages de l'activité de l'entité ad hoc ;
- en substance, l'entreprise a les pouvoirs de décision pour obtenir la majorité des avantages des activités de l'entité ad hoc ou, en mettant en place un mécanisme "de pilotage automatique", l'entreprise a délégué ces pouvoirs de décision ;
- en substance, l'entreprise a le droit d'obtenir la majorité des avantages de l'entité ad hoc et par conséquent peut être exposée aux risques liés aux activités de l'entité ad hoc ; ou
- en substance, l'entreprise conserve la majorité des risques résiduels ou inhérents à la propriété relatifs à l'entité ad hoc ou à ses actifs afin d'obtenir des avantages de ses activités.

L' Amendement de **SIC 12** "Consolidation - Entités ad hoc" en date du 11 novembre 2004 publié par l'**IFRIC** portant sur son champ d'application , a été adopté au niveau européen par le règlement **CE n° 1751/2005** du 25 octobre 2005)

SIC 12, dans sa précédente formulation, excluait de son champ d'application les régimes d'avantages postérieurs à l'emploi et les plans d'avantages sur capitaux propres.

Ces derniers plans étaient dans le champ d'application de **IAS 19** (version 2002). Cependant, lorsque **IFRS 2** " Paiement fondé sur des actions " sera en vigueur (périodes annuelles ouvertes à compter du 1er janvier 2005), **IAS 19** ne s'appliquera plus aux plans d'avantages sur capitaux propres.

L'amendement à **SIC 12** a retiré de son champ d'application l'exclusion de ces plans.

Désormais, une entité qui contrôle un trust d'avantages du personnel (ou entité similaire) mis en place pour un accord de paiement fondé sur des actions sera dans l'obligation de consolider ce trust.

L'amendement a modifié également l'exclusion du champ d'application de **SIC 12** pour les régimes d'avantages postérieurs à l'emploi en y incluant les régimes d'autres avantages du personnel à long terme, afin d'harmoniser avec les exigences de **IAS 19** "Avantages du personnel" qui inclut ces autres avantages à long terme et qui exige que ces derniers soient comptabilisés de façon similaire aux régimes d'avantages postérieurs à l'emploi.

4 : SIC 13 "Entités contrôlées conjointement - Apports non monétaires par des co-entrepreneurs" ⁽¹⁾

Publiée en novembre 1998 par IASB, **SIC 13** a été homologuée au niveau de l'Union européenne par le règlement CE n° 1725/2003 du 29 septembre 2003.

Référence

SIC 13 fait référence à **IAS 31** "Participations dans des coentreprises". La présente interprétation traite de la comptabilisation par le coentrepreneur d'apports non monétaires à une entité contrôlée conjointement ("**jointly controlled entities**" **JCE**) en échange d'une part de capitaux propres dans la JCE qui est comptabilisée soit selon la méthode de mise en équivalence, soit selon l'intégration proportionnelle.

Questions

Les questions sont de savoir :

- Quand la partie appropriée des profits ou des pertes résultant d'un apport d'actif non monétaire à une **JCE** en échange d'une part dans les capitaux propres de la **JCE** doit-elle être comptabilisée par le co-entrepreneur dans le compte de résultat ?

- Comment doit être comptabilisée par le co-entrepreneur une contrepartie complémentaire ?

- Et, comment doit être présenté tout profit ou perte latent dans les états financiers consolidés du co-entrepreneur ?

Consensus

⁽¹⁾ Cf, Code IFRS , Normes et interprétations,op.cité , p737.
SIC 13 se compose de : 15 paragraphes .

En application d'IAS 31 (§ 48 - version modifiée au 31 mars 2004) concernant les apports non monétaires à une JCC en échange d'une part dans les capitaux propres de la JCE, un co-entrepreneur doit comptabiliser dans le compte de résultat de l'exercice la partie d'un profit ou d'une perte qui est attribuable aux intérêts des autres co-entrepreneurs, sauf quand :

- Les risques et avantages significatifs attachés au droit de propriété de(s) l'actif(s) non monétaire(s) apporté(s) n'ont pas été transférés à la JCE ;
- Le profit ou la perte relatif à l'apport non monétaire ne peut pas être mesuré de façon fiable ; ou
- Les actifs non monétaires apportés sont similaires à ceux apportés par les autres co-entrepreneurs. Les actifs non monétaires sont similaires à ceux apportés par les autres co-entrepreneurs quand ils ont une nature similaire, une utilisation similaire dans le même domaine d'activité et une juste valeur similaire.

Un apport ne répond au test de similarité que si tous les actifs significatifs qui le composent sont similaires à ceux apportés par les autres co-entrepreneurs.

Si l'une quelconque des exceptions 1. à 3. s'applique, le profit ou la perte est considéré comme latent et n'est donc pas comptabilisé dans le compte de résultat sauf si le paragraphe suivant s'applique également.

Si, en plus de recevoir une part de capitaux propres dans la JCE, un co-entrepreneur reçoit des actifs monétaires ou non monétaires dissemblables de ceux qu'il a apportés, une partie appropriée du profit ou de la perte sur la transaction doit être comptabilisée par le co-entrepreneur dans le compte de résultat.

Les profits ou pertes latents relatifs à des apports d'actifs non monétaires à des JCE doivent être éliminés des actifs concernés selon la méthode de l'intégration proportionnelle ou des titres selon la méthode de la mise en équivalence. De tels profits ou pertes latents ne doivent pas être présentés comme des profits ou des pertes différés dans le bilan consolidé du co-entrepreneur .

5 : SIC 15 "Avantages dans les contrats de location simple" ⁽¹⁾

SIC 15 a été publiée en juillet 1999 par l'IASB , et ce n'est que le 29 septembre 2003 qu'elle a été homologuée au niveau de l'Union européenne par le règlement CE n°1725/2003 .

Référence

⁽¹⁾ Cf, Code IFRS , Normes et interprétations,op.cité , p739.
SIC 15 se compose de : 6 paragraphes .

SIC 15 fait référence à IAS 17 "Contrats de location".

Question

Pour négocier un nouveau contrat de location simple ou le renouveler, le bailleur peut consentir des avantages au locataire afin de conclure l'accord. Des exemples de tels avantages sont un versement en espèces au locataire ou un remboursement de dépenses ou la prise en charge par le bailleur de coûts qui sont, en principe, supportés par le locataire (comme les coûts de transfert, d'aménagement des locaux et les coûts associés à un engagement de location préexistant du locataire).

Alternativement, des loyers gratuits ou réduits peuvent être consentis au titre des périodes initiales du contrat de location.

La question est de savoir comment comptabiliser dans les états financiers du bailleur et du locataire ces avantages liés à une location simple.

Consensus

Tous les avantages consentis pour la négociation ou le renouvellement d'un contrat de location simple doivent être comptabilisés comme étant constitutifs de la contrepartie acceptée pour l'utilisation de l'actif loué, quelles que soient la nature, la forme et la date de paiement de ces avantages.

Le bailleur doit comptabiliser le coût cumulé de ces avantages comme une réduction des revenus locatifs sur la durée du bail sur une base linéaire à moins qu'une autre méthode systématique soit représentative de la façon dont l'avantage relatif au bien loué se consomme dans le temps.

Le locataire doit comptabiliser le profit cumulé des avantages comme une diminution de la charge locative sur la durée du bail sur une base linéaire à moins qu'une autre méthode systématique soit représentative de la façon dont le locataire tire avantage dans le temps de l'utilisation du bien loué.

Les coûts encourus par le locataire, incluant des coûts liés à une location préexistante (par exemple, des coûts pour la résiliation, le transfert ou des améliorations d'agencements ou d'aménagements) doivent être comptabilisés par le locataire selon les normes comptables internationales applicables à ces coûts, y compris les coûts qui sont effectivement remboursés sous la forme d'un avantage contractuel.

6 : SIC 21 « Impôt sur le résultat » Recouvrement des actifs non amortissables réévalués" ⁽¹⁾

⁽¹⁾ Cf, Code IFRS , Normes et interprétations,op.cité , p741.

SIC 21 a été publiée en juillet 2000 par IASB, par contre au niveau de l'Union européenne, elle ne l'a été que le 29 septembre 2003 dans le règlement CE n° 1725/2003 (même JO de l'UE cité précédemment).

Lorsqu'une norme a été révisée postérieurement à la publication de SIC 21 au niveau européen, le nouveau paragraphe auquel il convient de se référer est précisé dans le résumé ci-dessous (l'ancienne référence étant barrée).

Référence

SIC 21 fait référence à IAS 12 "Impôts sur le résultat".

Question

Selon IAS 12 (§ 51), l'évaluation des actifs et des passifs d'impôt différé doit refléter les conséquences fiscales qui résulteraient de la façon dont l'entreprise s'attend, à la date de clôture, à recouvrer ou à régler la valeur comptable des actifs et passifs donnant lieu à des différences temporelles.

IAS 12 (§ 20) note que la réévaluation d'un actif n'affecte pas toujours le bénéfice imposable (perte fiscale) de l'exercice au cours duquel est effectuée la réévaluation et que la base fiscale de l'actif n'est pas nécessairement ajustée du fait de la réévaluation.

Si le recouvrement futur de la valeur comptable est imposable, toute différence entre la valeur comptable d'un actif réévalué et sa base fiscale est une différence temporelle qui donne lieu à un actif ou à un passif d'impôt différé.

La question est de savoir comment interpréter le terme "recouvrement" concernant un actif qui n'est pas amorti (actif non amortissable) et qui est réévalué conformément au § 29 31 d'IAS 16 "Immobilisations corporelles".

La présente interprétation s'applique également aux immeubles de placement qui sont comptabilisés pour les montants réévalués selon IAS 25 (§ 23 b) IAS 40 "Immeubles de placement" (§ 33) mais qui seraient considérés comme non amortissables si IAS 16 devait être appliquée.

Consensus

L'actif ou le passif d'impôt différé qui est généré par la réévaluation d'un actif non amortissable selon IAS 16 (§ 29 31) doit être évalué sur la base des conséquences fiscales qu'aurait le recouvrement de la valeur comptable de cet actif par le biais d'une vente, quelle que soit la base d'évaluation de la valeur comptable de l'actif.

En conséquence, si la réglementation fiscale spécifie un taux d'impôt applicable au montant imposable résultant de la vente d'un actif différent du taux d'impôt applicable au montant imposable résultant de l'utilisation d'un actif, c'est le premier taux qui est appliqué pour évaluer l'actif ou le passif d'impôt différé relatif à un actif non amortissable.

7 : SIC 25 « Impôt sur le résultat Changements de statut fiscal d'une entreprise ou de ses actionnaires » ⁽¹⁾

La Publication de SIC 25 a été faite en juillet 2000, par contre au niveau européen, elle ne l'a été que le 29 septembre 2003 dans le règlement CE n° 1725/2003 .

Référence

SIC 25 fait référence à IAS 12 "Impôts sur le résultat".

Question

La question est de savoir comment une entreprise doit comptabiliser les conséquences fiscales d'un changement de son statut fiscal ou de celui de ses actionnaires.

Consensus

Un changement de statut fiscal d'une entreprise ou de ses actionnaires ne donne pas lieu à des augmentations ou à des diminutions des montants comptabilisés directement en capitaux propres.

Les conséquences sur l'impôt exigible et l'impôt différé d'un changement de statut fiscal doivent être incluses dans le résultat net de l'exercice, à moins que ces conséquences n'aient trait à des transactions et des événements dont le résultat, sur le même exercice ou sur un exercice différent, est un montant porté directement au crédit ou au débit du montant de capitaux propres comptabilisés.

Les conséquences fiscales qui ont trait à des modifications du montant des capitaux propres comptabilisé, sur le même exercice ou sur un exercice différent (non compris dans le résultat net), doivent être portées directement au débit ou au crédit des capitaux propres.

⁽¹⁾ Cf, Code IFRS , Normes et interprétations,op.cité , p743.
SIC 25 , se compose de : 4 paragraphes .

8 : SIC 27 "Evaluation de la substance des transactions prenant la forme juridique d'un contrat de location" ⁽¹⁾

SIC 27 a été publiée en décembre 2001 par l'IASB puis, au niveau de l'Union européenne le 29 septembre 2003 dans le règlement CE n° 1725/2003 (même JO de l'UE cité précédemment).

Référence

SIC 27 fait référence à IAS 1 "Présentation des états financiers", IAS 17 "Contrats de location", IAS 18 "Produits des activités ordinaires" et IFRS 4 "Contrats d'assurance".

Questions

Une entreprise peut conclure avec une ou des parties non liées (un investisseur) une transaction ou une série de transactions structurées (un accord) prenant la forme juridique d'un contrat de location.

Une entreprise peut, par exemple, louer des actifs à un investisseur et reprendre ces mêmes actifs en location ou vendre juridiquement des actifs et reprendre ces mêmes actifs en location.

La forme de chaque accord et ses dispositions peuvent varier considérablement. Dans l'exemple des contrats de location et de reprise en location, il se peut que l'accord soit conçu pour donner à l'investisseur un avantage fiscal qu'il partage avec l'entreprise sous la forme d'une commission et non pas pour transférer le droit d'utiliser un actif.

Lorsqu'un accord passé avec un investisseur prend la forme juridique d'un contrat de location, les questions sont de savoir :

- 1- comment déterminer si des transactions en série sont liées et si ces transactions doivent être comptabilisées comme une transaction unique ;
- 2- si l'accord satisfait à la définition d'un contrat de location selon IAS 17 et, s'il ne satisfait pas à cette définition,
 - si un compte d'investissement séparé et les obligations de paiement des loyers qui pourraient exister représentent des actifs et des passifs de l'entreprise ;
 - comment l'entreprise doit comptabiliser les autres obligations résultant de l'accord ; et

⁽¹⁾ Cf, Code IFRS , Normes et interprétations,op.cité , p745...
SIC 27 , se compose de : 11 paragraphes .

- comment l'entreprise doit comptabiliser la commission qu'elle pourrait recevoir d'un investisseur.

Consensus

Des transactions en série prenant la forme juridique d'un contrat de location sont liées et doivent être comptabilisées comme une transaction unique lorsque leur incidence économique globale ne peut se comprendre sans faire référence à la série de transactions comme un tout. C'est le cas, par exemple, lorsque les transactions en série sont étroitement liées, négociées comme une transaction unique et qu'elles se produisent simultanément ou selon une séquence continue.

La comptabilisation doit refléter la substance de l'accord. Tous les aspects et toutes les implications d'un accord doivent être évalués pour déterminer sa substance, et un poids certain doit être attribué aux aspects et aux implications qui ont une incidence économique.

IAS 17 s'applique lorsque la substance d'un accord inclut le transfert du droit d'utiliser un actif pendant une période de temps convenue.

Les indicateurs qui, individuellement, démontrent qu'un accord ne peut pas, en substance, impliquer un contrat de location selon IAS 17 sont les suivants :

- une entreprise conserve tous les risques et avantages inhérents à la propriété d'un actif sous-jacent et bénéficie quasiment des mêmes droits d'utilisation qu'avant l'accord ;
- la principale justification de l'accord n'est pas de transférer le droit d'utiliser un actif mais d'obtenir un avantage fiscal particulier ; et
- l'accord inclut une option dont les conditions rendent sa levée presque certaine (par exemple, une option de vente exerçable à un prix suffisamment supérieur à la juste valeur attendue lorsqu'elle deviendra exerçable).

Pour déterminer si, en substance, un compte d'investissement séparé et les obligations de paiement des loyers représentent des actifs et des passifs de l'entreprise, il convient d'appliquer les définitions et les commentaires des paragraphes 49 à 64 du Cadre conceptuel.

Les indicateurs qui, collectivement, démontrent qu'en substance un compte d'investissement séparé et les obligations de paiement des loyers ne satisfont pas aux définitions d'un actif et d'un passif et ne doivent pas être comptabilisés par l'entreprise, sont notamment les suivants :

- l'entreprise n'est pas en mesure d'orienter le compte d'investissement vers la poursuite de ses propres objectifs et elle n'est pas obligée d'effectuer les paiements des loyers.

Cela est le cas, par exemple, lorsqu'un montant payé d'avance est placé dans un compte d'investissement séparé pour protéger l'investisseur et ne peut être utilisé que pour payer ce dernier, lorsque l'investisseur accepte que les obligations de paiement des loyers soient honorées en prélevant sur les fonds du compte d'investissement et que l'entreprise n'a pas la faculté de retenir les paiements effectués à l'investisseur à partir de ce compte ;

- l'entreprise n'a qu'un risque très faible d'avoir à rembourser l'intégralité de la commission reçue d'un investisseur et vraisemblablement d'avoir à payer une somme supplémentaire ou, lorsqu'elle n'a reçu aucune commission, n'a qu'un risque très faible d'avoir une somme à payer au titre d'autres obligations (une garantie, par exemple).

Il n'existe qu'un risque très faible de paiement lorsque, par exemple, les termes de l'accord imposent d'investir une somme d'avance dans des actifs sans risque qui devraient générer des flux de trésorerie suffisants pour exécuter les obligations de paiement des loyers ; et les seuls flux de trésorerie attendus selon l'accord, en dehors des flux de trésorerie initiaux à l'origine de l'accord, sont les paiements des loyers effectués uniquement à partir de fonds retirés du compte d'investissement séparé, constitué avec les flux de trésorerie initiaux.

Les autres obligations d'un accord, y compris les garanties données et les obligations encourues en cas de résiliation anticipée, doivent être comptabilisées selon les dispositions d'IAS 37 "Provisions, passifs éventuels et actifs éventuels", d'IAS 39 "Instruments financiers : comptabilisation et évaluation" ou IFRS 4 "Contrats d'assurance", en fonction de leurs dispositions.

Les critères énoncés au paragraphe 20 d'IAS 18 doivent être appliqués aux faits et circonstances de chaque accord pour déterminer à quel moment il faut comptabiliser en produit une commission qu'une entreprise pourrait recevoir.

Des facteurs tels que de savoir s'il y a implication continue sous la forme d'obligations de performances futures significatives indispensables pour que la commission soit acquise, si des risques sont conservés, les dispositions d'éventuels accords de garantie et le risque d'avoir à rembourser la commission doivent être examinés. Les indicateurs qui, individuellement, démontrent qu'il est inapproprié de comptabiliser en produit le montant intégral de la commission au moment où elle est reçue, si elle est reçue au début de l'accord, sont notamment les suivants :

- des obligations d'exécuter ou de s'abstenir de certaines activités importantes conditionnent l'acquisition de la commission reçue, et en conséquence l'exécution d'un accord juridiquement irrévocable n'est pas l'acte le plus important imposé par l'accord ;

- des limitations sont imposées à l'utilisation de l'actif sous-jacent qui ont pour effet pratique de restreindre et de modifier sensiblement la faculté pour l'entreprise d'utiliser l'actif (par exemple de l'épuiser, de le vendre ou de le donner en garantie) ;

- la probabilité d'avoir à rembourser un quelconque montant de la commission et éventuellement à payer un montant supplémentaire n'est pas faible. Il en est ainsi, par exemple, lorsque :

- l'actif sous-jacent n'est pas un actif spécialisé dont l'entreprise a besoin pour conduire son activité et qu'en conséquence il est possible que l'entreprise paye un montant pour résilier l'accord de manière anticipée ;
ou lorsque

- l'entreprise est tenue par les termes de l'accord, ou un pouvoir discrétionnaire partiel ou total, d'investir un montant d'avance dans des actifs comportant un montant de risque (de change, d'intérêt ou de crédit) plus que non significatif. Dans ce cas, le risque que la valeur de l'investissement soit insuffisante pour exécuter les obligations de paiement des loyers n'est pas très faible et, en conséquence, il est possible que l'entreprise soit tenue d'acquitter un certain montant.

La commission doit être présentée dans le compte de résultat sur la base de sa nature et de sa réalité économique.

Informations à fournir

Tous les aspects d'un accord n'impliquant pas, en substance, un contrat de location selon IAS 17 doivent être considérés lors de la détermination des informations appropriées à fournir pour comprendre l'accord et le traitement comptable adopté.

Pour chacun des exercices au cours duquel un accord existe, l'entreprise doit fournir les informations suivantes :

1- une description de l'accord incluant :

- l'actif sous-jacent et les éventuelles restrictions limitant son utilisation ;
- la durée de vie et les autres dispositions importantes de l'accord ;
- les transactions qui y sont liées, y compris les options ; et

2- le traitement comptable appliqué à toute commission reçue, le montant comptabilisé en tant que produit dans l'exercice et le poste du compte de résultat dans lequel il est comptabilisé.

Les informations à fournir conformément au paragraphe précédent doivent être fournies individuellement pour chaque accord ou globalement pour chaque catégorie d'accords.

Une catégorie est un regroupement d'accords dont les actifs sous-jacents sont de nature similaire (des centrales électriques, par exemple).

9 : SIC 29 "Informations à fournir – Accords de concession de services" ⁽¹⁾

SIC 29 a été publiée en décembre 2001 par l'IASB . Elle a été homologuée au niveau de l'Union européenne le 29 septembre 2003 ,dans le règlement CE n° 1725 (cf,JO de l'UE cité précédeme nt).

Référence

SIC 29 fait référence à **IAS 1** "Présentation des états financiers".

Question

Une entreprise (le concessionnaire) peut passer un accord avec une autre entreprise (le concédant) pour l'offre de services permettant au public d'avoir accès à des prestations économiques et sociales majeures.

La caractéristique commune à tous les accords de concession de services est le fait que le concessionnaire à la fois reçoit un droit et contracte une obligation d'offrir des services publics.

La question qui se pose est de savoir quelles informations doivent être fournies dans les notes annexes aux états financiers d'un concessionnaire et d'un concédant.

Certains aspects et certaines informations à fournir concernant certains accords de concession de services sont déjà traitées dans les normes comptables internationales existantes (IAS 16, par exemple, s'applique aux acquisitions d'immobilisations corporelles, IAS 17 aux contrats de location d'actifs et IAS 38 aux acquisitions d'immobilisations incorporelles).

Mais un accord de concession de services peut impliquer des contrats non entièrement exécutés qui ne sont pas traités dans les normes comptables internationales, hormis les cas de contrats déficitaires, dans lesquels IAS 37 s'applique. En conséquence, la présente interprétation traite des informations supplémentaires à fournir pour les accords de concession de services.

Consensus

Lors de la détermination des informations appropriées à fournir dans les notes annexes aux états financiers, il faut considérer tous les aspects d'un accord de concession de services. Pour chaque période un concessionnaire et un concédant doivent fournir les informations suivantes :

⁽¹⁾ Cf, Code IFRS , Normes et interprétations,op.cité , p 749...
SIC 29 , se compose de : 7 paragraphes .

- une description de l'accord ;
- les dispositions importantes de l'accord qui peuvent affecter le montant, l'échéance et l'existence des flux de trésorerie (par exemple la durée de la concession, les dates de refixation du prix et la base de détermination de la refixation ou de la renégociation du prix) ;
- la nature et l'étendue (par exemple quantité, durée ou montant selon le cas) des :
 - . droits d'utiliser des actifs spécifiés ;
 - . obligations de fournir ou droits d'attendre la fourniture de services ;
 - . obligations d'acquérir ou de construire des immobilisations corporelles
 - . obligations de remettre ou droits de recevoir des actifs spécifiés en fin de concession ;
 - . options de renouvellement et de résiliation ; et
 - . autres droits et obligations (révision générale, par exemple) ; et
 - . les changements apportés à l'accord durant la période.

Les informations à fournir au paragraphe précédent doivent être fournies individuellement pour chaque accord de concession de services ou globalement pour chaque catégorie d'accords de concession de services.

Une catégorie est un ensemble d'accords de concession impliquant des services de nature similaire (par exemple, collecte de péages, services de télécommunications et traitement de l'eau).

10 : SIC 31 « Produits des activités ordinaires – Opérations de troc portant sur des services de publicité » ⁽¹⁾

Publiée en décembre 2001 ,par l'IASB , **SIC 31** a été homologuée par l'Union européenne le 29 septembre 2003 soit deux (2) ans après et ce dans le règlement CE n° 1725/2003 (cf, le même JO de l'UE cité précédemment) .

Référence

SIC 31 fait référence à **IAS 18** "Produits des activités ordinaires".

Question

Une entreprise (le vendeur) peut s'engager dans une opération de troc pour l'offre de services de publicité en échange de services de publicité reçus de son client (le client). Des publicités peuvent être diffusées sur Internet ou par voie d'affichage, de spots à la radio ou à la télévision, de publication dans des magazines ou des journaux, ou utiliser tout autre média.

⁽¹⁾ Cf, Code IFRS , Normes et interprétations,op.cité , p751...
SIC 31 , se compose de : 5 paragraphes .

Dans certains cas, l'échange se fait sans contrepartie en trésorerie ou autre entre les entreprises. Dans d'autres cas, les entreprises échangent également des montants de trésorerie ou autre contrepartie identiques ou pratiquement identiques.

Un vendeur qui fournit des services de publicité dans le cadre de ses activités ordinaires comptabilise en produits des activités ordinaires, selon IAS 18, les produits générés par une opération de troc impliquant des services de publicité lorsque, entre autres critères, les services échangés sont dissemblables (IAS 18, § 12) et le montant des produits peut être évalué de façon fiable (IAS 18, § 20 (a)).

La présente interprétation s'applique uniquement aux échanges de services de publicité dissemblables.

Un échange de services de publicité semblables n'est pas une transaction générant des produits des activités ordinaires selon IAS 18.

La question est de savoir dans quelles circonstances un vendeur peut évaluer de façon fiable les produits des activités ordinaires à la juste valeur des services de publicité reçus ou fournis dans une opération de troc.

Consensus

Les produits d'une opération de troc impliquant de la publicité ne peuvent être évalués de façon fiable à la juste valeur des services de publicité reçus.

Cependant, un vendeur peut évaluer de façon fiable les produits des activités ordinaires à la juste valeur des services de publicité qu'il offre dans une opération de troc, par référence uniquement à des opérations autres que de troc qui :

- impliquent une publicité semblable à la publicité de l'opération de troc ;
- se produisent fréquemment ;
- représentent un montant et un nombre prépondérant de transactions si on les compare à toutes les transactions d'offre de publicité semblable à la publicité dans l'opération de troc ;
- impliquent une contrepartie en trésorerie et/ou une autre forme de contrepartie (par exemple des titres négociables, des actifs non monétaires et d'autres services) dont la juste valeur peut être évaluée de façon fiable ; et
- n'implique pas la même contrepartie que dans l'opération de troc.

11 : SIC 32 « Immobilisations incorporelles – Coûts liés aux sites web » ⁽¹⁾

⁽¹⁾ Cf, Code IFRS , Normes et interprétations,op.cité , p753...
SIC 32 , se compose de : 10 paragraphes .

SIC 32 a été publiée en mars 2002 par l'IASB, puis homologuée au niveau de l' Union européenne le 29 septembre 2003 dans le règlement CE n° 1725 (cf, JO de l'UE cité précédemment).

Les effets de l'adoption de la présente interprétation doivent être comptabilisés selon les dispositions transitoires de IAS 38 "Immobilisations incorporelles" (§ 129 à 132).

Dès lors, si un site web ne satisfait pas aux critères de comptabilisation d'une immobilisation incorporelle mais qu'il a été auparavant comptabilisé comme un actif, il y a lieu de décomptabiliser cet élément à la date d'entrée en vigueur de la présente interprétation.

Lorsque les dépenses de développement d'un site web existant ne satisfont pas aux critères de comptabilisation d'une immobilisation incorporelle, et que ce site n'a pas encore été comptabilisé comme un actif, il n'y a pas lieu de comptabiliser une immobilisation incorporelle à la date d'entrée en vigueur de la présente interprétation.

Lorsque les dépenses de développement d'un site web existant satisfont aux critères de comptabilisation d'une immobilisation incorporelle, et que ce site était déjà comptabilisé comme un actif et évalué initialement à son coût, le montant initialement comptabilisé sera réputé avoir été correctement déterminé.

Référence

SIC 32 fait référence à IAS 38 "Immobilisations incorporelles".

Questions

Une entreprise peut être amenée à encourir des dépenses internes de développement et d'exploitation de son propre site web, destiné à un accès interne ou externe.

La comptabilisation des dépenses internes de développement et d'exploitation de son propre site web, pose à l'entreprise les questions suivantes :

- le site web est-il une immobilisation incorporelle générée en interne, soumise aux dispositions d'IAS 38 ; et
- quel est le traitement comptable approprié pour une telle dépense.

La présente interprétation ne s'applique pas aux dépenses d'acquisition, de développement et d'exploitation du matériel (par exemple les serveurs web, les

serveurs relais, les serveurs de production et les connexions Internet) destinées au site web.

Ces dépenses relèvent de l'IAS 16 "Immobilisations corporelles". En outre, lorsqu'une entité encourt des dépenses à l'égard d'un fournisseur de services d'accès Internet qui abrite son site web, cette dépense est comptabilisée en charges, en vertu du § 78 d'IAS 1 "Présentation des états financiers" et du Cadre conceptuel, au moment de la réception des services.

La norme IAS 38 ne s'applique pas aux immobilisations incorporelles détenues par une entreprise en vue de leur vente dans le cadre de l'activité normale (voir IAS 2 "Stocks" et IAS 11 "Contrats de construction"), ni aux contrats de location entrant dans le champ d'application de IAS 17 "Contrats de location".

Dès lors, la présente interprétation ne s'applique pas aux dépenses de développement ou d'exploitation d'un site web (ou de logiciels de site web) encourues en vue d'une revente à une autre entreprise.

En cas de mise à disposition d'un site web dans le cadre d'un contrat de location, le loueur applique la présente interprétation. Dans le cas de mise à disposition d'un site web dans le cadre d'un contrat de location - financement, le loueur applique la présente interprétation après comptabilisation initiale de l'actif loué.

Consensus

Le site web propre d'une entreprise, résultant de ses propres efforts de développement et destiné à un accès interne ou externe constitue une immobilisation incorporelle générée en interne et soumise aux dispositions d'IAS 38.

Un site web résultant d'efforts de développement interne doit être comptabilisé comme un actif incorporel si et seulement si, outre la conformité aux dispositions générales en matière de comptabilisation et d'évaluation initiale décrites dans IAS 38 (§ 21), l'entreprise satisfait aux dispositions de IAS 38 (§ 57).

En particulier, une entreprise est en mesure de satisfaire à la disposition visant à démontrer que le site web générera des avantages économiques futurs probables conformément à IAS 38 (§ 57 (d)) si, par exemple, le site web est susceptible de générer un chiffre d'affaires, notamment parce qu'il permet de placer des commandes.

Une entreprise dont le site web a été développé exclusivement ou essentiellement pour la promotion et la publicité de ses propres produits et services n'est pas en mesure de démontrer qu'il générera des avantages

économiques futurs probables ; dès lors, toutes les dépenses de développement d'un tel site web doivent être comptabilisées en charges au moment où elle sont encourues.

Toute dépense interne liée au développement et à l'exploitation du site web propre d'une entreprise doit être comptabilisée conformément à IAS 38.

Il convient d'évaluer la nature de chaque activité pour laquelle sont encourues des dépenses (par exemple la formation des salariés et la maintenance du site) ainsi que le stade de développement ou de maintenance après développement pour déterminer le traitement comptable approprié (des commentaires complémentaires sont fournis en annexe à la présente interprétation).

Ainsi :

- par sa nature, le stade de planification est proche de la phase de recherche visée par IAS 38 (§ 54 à 56). Les dépenses encourues à ce stade sont comptabilisées en charges lorsqu'elles sont encourues ;
- dans la mesure où le contenu est élaboré à des fins autres que la promotion et la publicité des produits et services de l'entreprise elle-même, le stade de développement des applications et de l'infrastructure, le stade de création graphique et le stade de l'élaboration du contenu sont semblables, par leur nature, à la phase de développement visée par IAS 38 (§ 57 à 64).

Les dépenses encourues à ces stades doivent être comprises dans le coût du site web comptabilisé en tant qu'actif incorporel conformément au paragraphe précédent de la présente interprétation (commençant par "Un site web résultant d'efforts...") dès lors que la dépense peut être directement attribuée ou allouée, sur une base raisonnable, cohérente et permanente, à la préparation du site web en vue de son utilisation prévue.

Par exemple, les dépenses d'acquisition ou de création de contenu (en dehors du contenu qui assure la publicité et la promotion des propres produits et services de l'entreprise) spécifiquement pour un site web, ou les dépenses visant à permettre l'utilisation de ce contenu (par exemple des redevances pour l'acquisition d'une autorisation de reproduction) sur le site web doivent être incluses dans le coût de développement lorsque cette condition est satisfaite.

Toutefois, conformément à IAS 38 (§ 71), les dépenses relatives à une immobilisation incorporelle initialement comptabilisées en charges dans des états financiers antérieurs ne doivent pas être comptabilisées ultérieurement comme élément du coût d'une immobilisation corporelle (par exemple lorsque des redevances de copyright ont été totalement amorties et que le contenu est ensuite affiché sur un site web) ;

- dans la mesure où le contenu est élaboré pour assurer la publicité et la promotion des produits et services propres de la société (par exemple, photographies numériques de produits) les dépenses encourues au stade de l'élaboration du contenu doivent être comptabilisées en charges lorsqu'elles sont encourues conformément au § 69 (c) d'IAS 38.

Par exemple, les honoraires pour la prise de photos numériques des produits d'une entreprise et pour l'amélioration de leur présentation devront être comptabilisées en charges au moment de la réception des services, et non au moment de l'affichage des photographies numériques sur le site web ;

-la phase d'exploitation commence dès l'achèvement du site web. Les dépenses encourues à ce stade doivent être comptabilisées en charges au moment où elles sont encourues, sauf si elles répondent aux critères du § 18 d'IAS 38.

Un site web comptabilisé en immobilisation incorporelle conformément au paragraphe de la présente interprétation commençant par "Un site web résultant d'efforts..." doit être évalué après la comptabilisation initiale en appliquant les dispositions des § 72 à 87 d'IAS 38. La meilleure estimation de la durée de vie utile d'un site web doit être courte.

Après avoir passé en revue , cette catégorie de normes , il en ressort ce qui suit : **11 Normes d'interprétations SIC** en vigueur sur un total de **32** publiées par l' **IASB**.

L'on peut aussi remarquer clairement que ce type de normes est en voie de disparition ou d'abrogation .

En effet , il ne reste plus que le tiers (1/3) de ces dernières.

SECTION 4 : NORMES INTERNATIONALES D'INTERPRETATION D'INFORMATIONS FINANCIERES : IFRIC (International Financial Reporting Interpretation Committee).

1 : IFRIC 1 « Variation des passifs existants relatifs au démantèlement, à la remise en état et similaires » ⁽¹⁾

IFRIC 1 a été publiée en mai 2004 au niveau de l'IASB. Alors que , au niveau de l'Union européenne cette interprétation ne l'a été que le 29.12.2004 ⁽²⁾

⁽¹⁾ Cf, Code IFRS , Normes et interprétations,op.cité , p757...

IFRIC 1 , se compose de : 10 paragraphes .

⁽²⁾ Règlement n° L 223 / 2004 du 29 .12.2004 .(JOUE du 31.12.2004 .

Aussi ,la publication de la version révisée d'IAS 1 "Présentation des états financiers" en septembre 2007 par ce même conseil (non encore approuvée au niveau européen) a apporté des modifications à IFRIC 1.

Date d'entrée en vigueur

Une entité doit appliquer IFRIC 1 au titre des périodes annuelles ouvertes à compter du 1er septembre 2004. Une application anticipée est encouragée.

Références

IFRIC 1 fait référence à :

- **IAS 1** "Présentation des états financiers" ;
- **IAS 8** "Méthodes comptables, changements d'estimations comptables et erreurs"
- **IAS 16** "Immobilisation corporelles" ;
- **IAS 23** "Coûts d'emprunt" ;
- **IAS 36** "Dépréciation d'actifs" ;
- **IAS 37** "Provisions, passifs éventuels et actifs éventuels".

Champ d'application

La présente interprétation s'applique aux variations de l'évaluation de tout passif existant relatif au démantèlement, à la remise en état ou similaire qui est à la fois :

- comptabilisé comme faisant partie du coût d'un élément d'une immobilisation corporelle selon IAS 16 ; et
- comptabilisé en tant que passif selon IAS 37.

Question

La présente interprétation traite du mode de comptabilisation de l'effet des événements suivants qui modifient l'évaluation d'un passif existant relatif au démantèlement, à la remise en état ou similaire :

-une variation de la sortie de ressources estimées représentatives d'avantages économiques (par exemple flux de trésorerie) nécessaires pour éteindre l'obligation ;

Et une variation du taux d'actualisation courant fondé sur le marché tel que défini au paragraphe 47 d'IAS 37 (ceci inclut des variations de la valeur temps de l'argent et les risques spécifiques au passif) ;et

- une augmentation qui reflète le passage du temps (désignée aussi comme le détricotage de l'actualisation).

Consensus

Les variations de l'évaluation d'un passif existant relatif au démantèlement, à la remise en état et similaire qui résultent des variations de l'échéancier ou du montant estimé des sorties de ressources représentatives d'avantages économiques nécessaires pour éteindre l'obligation, ou une variation du taux d'actualisation, doivent être comptabilisées selon les paragraphes suivants.

Si l'actif lié est évalué en utilisant le modèle du coût :

(a) sous réserve de l'alinéa (b), les variations du passif doivent être ajoutées au ou déduites du coût de l'actif lié dans la période courante ;

(b) le montant déduit du coût de l'actif ne doit pas excéder sa valeur comptable. Si une diminution du passif excède la valeur comptable de l'actif, l'excédent doit être immédiatement comptabilisé en résultat ;

(c) si l'ajustement résulte en un ajout au coût d'un actif, l'entité doit examiner si ceci est une indication que la nouvelle valeur comptable de l'actif peut ne pas être entièrement recouvrable.

S'il existe une telle indication, l'entité doit tester l'actif pour dépréciation en estimant sa valeur recouvrable, et doit comptabiliser toute perte de valeur selon IAS 36.

Si l'actif lié est évalué en utilisant le modèle de la réévaluation :

(a) les variations du passif modifient l'excédent ou le déficit de réévaluation précédemment comptabilisé sur cet actif, si bien que :

(i) une diminution du passif doit (sous réserve de l'alinéa (b)) être portée directement au crédit de l'excédent de réévaluation en capitaux propres, sauf si elle doit être comptabilisée en résultat dans la mesure où elle reprend un déficit de réévaluation sur l'actif qui était précédemment comptabilisé en résultat ;

(ii) une augmentation du passif doit être comptabilisée en résultat, sauf si elle doit être directement portée au débit de l'excédent de réévaluation en capitaux propres à concurrence de tout solde créditeur existant dans l'excédent de réévaluation concernant cet actif ;

(b) dans le cas où une diminution du passif excéderait la valeur comptable qui aurait été constatée si l'actif avait été comptabilisé selon le modèle du coût, l'excédent doit être immédiatement comptabilisé en résultat ;

(c) une variation du passif est une indication que l'actif peut avoir été réévalué afin de s'assurer que la valeur comptable ne diffère pas de façon significative de celle qui aurait été déterminée en utilisant la juste valeur à la date de clôture. Une telle réévaluation doit être prise en compte en déterminant les

montants à comptabiliser en résultat ou en capitaux propres selon l'alinéa (a). Si une réévaluation est nécessaire, tous les actifs de cette catégorie doivent être réévalués ;

(d) IAS 1 impose que des informations soient fournies sur l'état des variations en capitaux propres de chaque élément de produits ou de charges qui est directement comptabilisé en capitaux propres. En se conformant à cette disposition, la variation de l'excédent de réévaluation résultant d'une variation du passif doit être identifiée séparément et indiquée en tant que telle.

Le montant amortissable ajusté de l'actif est amorti sur sa durée d'utilité. Par conséquent, une fois que l'actif correspondant a atteint la fin de sa durée d'utilité, toutes les variations ultérieures du passif doivent être comptabilisées en résultat au fur et à mesure qu'elles se produisent. Ceci s'applique tant selon le modèle du coût que selon le modèle de la réévaluation.

Le détricotage périodique de l'actualisation doit être comptabilisé en résultat en tant que coût financier au fur et à mesure qu'il survient. L'autre traitement autorisé de l'incorporation selon IAS 23 n'est pas permis.

2 : IFRIC 2 " Parts sociales des entités coopératives et instruments similaires" ⁽¹⁾

Publication

- Au niveau de l'IASB

IFRIC 2 , a été publiée en novembre 2004.

- Au niveau de l'Union européenne

IFRIC 2 , a été publiée dans le règlement CE n°1073/2005 du 7 juillet 2005.

Date d'entrée en vigueur

La date d'entrée en vigueur et les dispositions de transition de l'interprétation IFRIC 2 sont les mêmes que celles qui s'appliquent à IAS 32 (telle que révisée en 2003). Une entité doit appliquer la présente interprétation pour des périodes annuelles ouvertes à compter du 1er janvier 2005. Si une entité applique la présente interprétation à une période ouverte avant le 1er janvier 2005, elle doit l'indiquer. La présente interprétation doit être appliquée de manière rétrospective.

Références

IFRIC 2 fait référence à :

- **IAS 32** "Instruments financiers : information et présentation" ;

- **IAS 39** "Instruments financiers : comptabilisation et évaluation".

⁽¹⁾ Cf, Code IFRS , Normes et interprétations,op.cité , p761...

IFRIC 2 , se compose de : 14 paragraphes et d'une annexe (pp .764 à 769) . .

Question

De nombreux instruments financiers, y compris les parts sociales, présentent des caractéristiques de capitaux propres, y compris les droits de vote et les droits de participer à la distribution de dividendes. Certains instruments financiers donnent à leur porteur le droit de demander le remboursement en échange de trésorerie ou d'un autre actif financier, mais peuvent inclure ou être soumis à des limites quant au remboursement éventuel des instruments financiers. Comment doivent être évaluées ces conditions de remboursement pour déterminer si les instruments financiers doivent être classés en tant que passifs ou capitaux propres ?

Consensus

Les parts sociales qui seraient classées en tant que capitaux propres si les sociétaires n'avaient pas le droit de demander un remboursement sont des capitaux propres si l'une ou l'autre des conditions décrites aux deux paragraphes ci-dessous est présente. Les dépôts à vue, y compris les comptes courants, les comptes de dépôt et contrats similaires qui sont générés lorsque les sociétaires agissent en tant que clients sont des passifs financiers de l'entité.

Les parts sociales sont des capitaux propres si l'entité a un droit inconditionnel de refuser le remboursement des parts sociales.

La législation locale, la réglementation ou les statuts de l'entité peuvent imposer divers types d'interdictions au remboursement des parts sociales, par exemple des interdictions inconditionnelles ou des interdictions fondées sur les critères de liquidité. Si le remboursement fait l'objet d'une interdiction inconditionnelle par la législation locale, la réglementation ou les statuts de l'entité, les parts sociales sont des capitaux propres. Toutefois, les dispositions de la législation locale, de la réglementation ou les statuts de l'entité qui interdisent le remboursement uniquement si les conditions, telles que les contraintes de liquidité, sont satisfaites (ou ne le sont pas), n'aboutissent pas à ce que les parts sociales soient des capitaux propres.

Une interdiction inconditionnelle peut être absolue, en ce que tous les remboursements sont interdits. Une interdiction inconditionnelle peut être partielle, en ce qu'elle interdit le remboursement des parts sociales si ce remboursement devait entraîner la chute au-dessous d'un niveau spécifié du nombre de parts sociales ou du montant du capital versé provenant des parts sociales.

Les parts sociales excédant le montant faisant l'objet de l'interdiction de remboursement sont des passifs, sauf si l'entité a le droit inconditionnel de refuser le remboursement tel que décrit au paragraphe

ci-dessus. Dans certains cas, le nombre de parts ou le montant de capital versé soumis à une interdiction de remboursement peut changer de temps à autre.

Un tel changement relatif à l'interdiction de remboursement mène à un transfert entre les passifs financiers et les capitaux propres.

Lors de la comptabilisation initiale, l'entité doit évaluer son passif financier en vue de son remboursement à la juste valeur.

Dans le cas de parts sociales avec une caractéristique de remboursement, l'entité évalue la juste valeur du passif financier à rembourser à un montant qui ne saurait être inférieur au montant maximal à payer selon les dispositions de remboursement de ses statuts ou de la législation applicable, actualisée à compter du premier jour où le montant pourrait devoir être payé.

Comme l'impose le paragraphe 35 de IAS 32, les distributions aux porteurs d'instruments de capitaux propres sont directement comptabilisées en capitaux propres, nettes de tous avantages fiscaux. L'intérêt, les dividendes et autres rendements relatifs aux instruments financiers classés comme passifs financiers sont des dépenses, sans tenir compte du fait que ces montants payés sont légalement désignés en tant que dividendes, intérêt ou autres.

L'annexe, qui fait partie intégrante du consensus, fournit des exemples de l'application de ce consensus.

3 : IFRIC 3 - Droits d'émission ⁽¹⁾

Cette interprétation concerne la comptabilisation des "Droits d'émission". Elle fait référence aux normes **IAS 8, IAS 20, IAS 36, IAS 37** et **IAS 38**.

En mars 2005, **IFRIC 3** a fait l'objet d'une recommandation négative par l'**EFRAG** auprès du Comité de réglementation Européen, l'**ARC**.

L'EFRAG invite la Commission européenne à ne pas adopter cette interprétation.

* En juin 2005, l'IASB a décidé de retirer cette interprétation. Pour en savoir plus, consulter l'article Retrait par l'IASB de l'interprétation IFRIC 3 "Droits d'émission".

4 : IFRIC 4 « Déterminer si un accord contient une location » ⁽²⁾

Publication

IFRIC 4 a été publiée en décembre 2004 par l'IASB.

⁽¹⁾ IFRIC 3 : est une norme qui a été refusée par l'Union européenne, ce qui a obligé l'IASB à la retirer, malgré sa publication par ses soins.

⁽²⁾ Cf, Code IFRS, Normes et interprétations, op.cité, p771...
IFRIC 4, se compose de : 17 paragraphes.

Elle a été homologuée au niveau de l'Union européenne par le règlement CE n° 1910/2005 du 8 novembre 2005.

Date d'entrée en vigueur

Une entité doit appliquer IFRIC 4 au titre des exercices ouverts à compter du 1er janvier 2006. Une application anticipée est encouragée.

Référence

IFRIC 4 fait référence à :

- IAS 8 "Méthodes comptables, changements d'estimations comptables et erreurs" ;
- IAS 16 "Immobilisations corporelles" ;
- IAS 17 "Contrats de location" ;
- IAS 38 "Immobilisations incorporelles".

Champ d'application

IFRIC 4 ne s'applique pas aux accords qui sont, ou qui contiennent, des contrats de location exclus du champ d'application d'IAS 17.

Questions traitées

Les questions traitées par cette interprétation sont les suivantes :

- Comment déterminer si un accord est, ou contient une location telle qu'elle est définie par IAS 17 ?
- Quand doit être effectué l'appréciation ou la réappréciation d'un accord pour déterminer s'il est, ou s'il contient un contrat de location ?
- Si un accord est, ou contient une location, comment les paiements pour la location doivent-ils être séparés des paiements relatifs aux autres éléments de l'accord ?

5 : IFRIC 5 « Droits aux intérêts émanant de fonds de gestion dédiés au démantèlement, à la remise en état et à la réhabilitation de l'environnement » ⁽¹⁾

Publication

- Au niveau de l'IASB IFRIC 5 a été publiée en décembre 2004.
- Au niveau de l'Union européenne IFRIC 5 a été homologuée au niveau de l'Union européenne par le règlement CE n° 1910/2005 du 8 .11.2005.

Date d'entrée en vigueur

Une entité doit appliquer IFRIC 5 au titre des exercices ouverts à compter du 1er janvier 2006. Une application anticipée est encouragée.

Référence

IFRIC 5 fait notamment référence aux normes suivantes :

⁽¹⁾ Cf, Code IFRS , Normes et interprétations,op.cité , p777...
IFRIC 5 , se compose de : 15 paragraphes.

- IAS 37 "Provisions, passifs éventuels et actifs éventuels"
- IAS 39 "Instruments financiers : comptabilisation et évaluation".

Champ d'application

IFRIC 5 traite de la comptabilisation, dans les états financiers d'un participant au fonds, des intérêts émanant de fonds de gestion dédiés au remboursement des coûts de démantèlement lorsque les deux conditions suivantes sont remplies :

- les actifs sont gérés séparément (qu'ils soient placés dans une entité légale spécifique ou qu'ils soient distincts d'autres actifs à l'intérieur d'une autre entité) ;

- le droit d'accès aux actifs d'un participant au fonds est restreint.

Un intérêt résiduel dans un fonds de gestion qui excède le droit au remboursement, tel qu'un droit contractuel aux distributions une fois que le démantèlement est terminé ou lorsque le fonds est liquidé, peut être un instrument de capitaux propres soumis à IAS 39 et ne fait pas partie du champ d'application de la présente interprétation.

Questions

Les questions traitées par cette interprétation sont les suivantes :

- Comment un contributeur doit comptabiliser sa participation dans un fonds ?
- Lorsqu'un contributeur a une obligation d'effectuer des contributions supplémentaires, par exemple en cas de faillite d'un autre contributeur, comment cette obligation doit-elle être comptabilisée ?

6 : IFRIC 6 « Passifs résultant de la participation à un marché spécifique - Déchets d'équipements électriques et électroniques » ⁽¹⁾

Le 1er septembre 2005, l'IASB a publié IFRIC 6 "Passifs découlant de la participation à un marché déterminé – Déchets d'équipements électriques et électroniques". Il avait été demandé à l'IFRIC d'apporter des clarifications sur la mise en œuvre d'IAS 37 "Provisions, passifs éventuels et actifs éventuels" concernant le coût de la gestion des déchets.

La directive européenne sur les déchets d'équipements électriques et électroniques a suscité des interrogations sur la date à laquelle un passif devait être comptabilisé par certains fabricants de biens électriques lorsque de tels produits, devenus des déchets, sont mis au rebut.

Cette interprétation est applicable aux périodes commençant à compter du 1er décembre 2005 ; une application anticipée est encouragée.

⁽¹⁾ Cf, Code IFRS , Normes et interprétations,op.cité , p781...
IFRIC 6 , se compose de : 11 paragraphes.

La directive européenne prescrit que le coût de gestion des déchets d'équipements qui ont été vendus aux ménages avant le 13 août 2005 (déchets dits "historiques") soit supporté par les fabricants de ce type d'équipements présents sur le marché pendant une période déterminée selon la législation applicable par chaque Etat membre (la "période d'évaluation"). Ils doivent contribuer aux coûts proportionnellement, "par exemple en fonction de leurs parts de marché respectives selon le type d'équipement".

7 : IFRIC 7 « Application de l'approche du retraitement dans le cadre d'IAS 29 Information financière dans les économies hyper-inflationnistes » (ex IFRIC D5) ⁽²⁾

Publication

- Au niveau de l'IASB **IFRIC 7** a été publiée le 24 novembre 2005.
- Au niveau de l'Union européenne **IFRIC 7** a été homologuée au niveau de l'Union européenne par le règlement CE n°708/2006 du 8 mai 2006.

Une entité doit appliquer **IFRIC 7** au titre des périodes annuelles ouvertes à compter du 1er mars 2006, une application anticipée étant encouragée.

Références

IFRIC 7 fait référence à :

- **IAS 12** "Impôts sur le résultat" ;
- **IAS 29** "Information financière dans les économies hyper- inflationnistes " .

Questions

Comment la disposition "... exprimés dans l'unité de mesure qui a cours à la date de clôture" du paragraphe 8 d'IAS 29 doit elle être interprétée lorsqu'une entité applique la norme ?

Comment une entité doit-elle comptabiliser les impôts différés d'ouverture dans ses états financiers retraités ?

Consensus

Dans l'exercice au cours duquel elle détermine l'existence d'une hyperinflation dans l'économie à laquelle appartient sa monnaie fonctionnelle - alors que cette économie n'était pas hyper- inflationniste lors de l'exercice précédent - une entité doit appliquer les dispositions d'IAS 29 comme si cette économie avait toujours été hyper- inflationniste.

Par conséquent, pour ce qui concerne les éléments non monétaires évalués au coût historique, le bilan d'ouverture de l'entité au début de la première période présentée dans les états financiers doit être retraité de façon à faire apparaître les effets de l'inflation entre la date à laquelle les actifs ont été acquis et les passifs encourus ou assumés et la date de clôture de l'exercice.

⁽²⁾ Cf, Code IFRS , Normes et interprétations, op.cité , p785...
IFRIC 7 , se compose de : 6 paragraphes.

Pour les éléments non monétaires comptabilisés au bilan d'ouverture à des valeurs qui ont été déterminées à des dates autres que celles de l'acquisition de l'actif ou de la survenance du passif, le retraitement doit faire apparaître les effets de l'inflation entre les dates auxquelles ces valeurs comptables ont été déterminées et la date de clôture de l'exercice.

A la date de clôture de l'exercice, les impôts différés sont comptabilisés et évalués conformément à IAS 12. Toutefois, les montants des impôts différés apparaissant au bilan d'ouverture de l'exercice doivent être déterminés comme suit :

- l'entité réestime les impôts différés conformément à IAS 12 après avoir retraité les valeurs comptables nominales de ses éléments non monétaires à la date du bilan d'ouverture de l'exercice, en utilisant l'unité de mesure qui a cours à cette date ;

- les impôts différés réestimés conformément au point (1) sont retraités pour tenir compte du changement d'unité de mesure à partir de la date du bilan d'ouverture de l'exercice jusqu'à la date de clôture dudit exercice.

Une entité applique la méthode exposée aux points (1) et (2) aux fins du retraitement des impôts différés apparaissant au bilan d'ouverture des exercices comparatifs présentés dans les états financiers retraités pour l'exercice auquel cette entité applique IAS 29.

Lorsqu'une entité a retraité ses états financiers, tous les montants correspondants dans les états financiers d'un exercice ultérieur, y compris ceux concernant les impôts différés, sont retraités en appliquant le changement d'unité de mesure, pour ledit exercice ultérieur, aux seuls états financiers retraités de l'exercice antérieur.

8 : IFRIC 8 Champ d'application d'IFRS 2 Paiement fondé sur des actions ⁽¹⁾

Publication

- Au niveau de l'IASB IFRIC 8 (ex IFRIC D16) a été publiée par l'IFRIC le **12 janvier 2006**.

- Au niveau de l'Union européenne

Cette interprétation a été publiée dans le règlement CE n° 1329/2006 du 8 septembre 2006.

Date d'entrée en vigueur

Une entité doit appliquer **IFRIC 8** au titre des exercices ouverts à compter du **1er mai 2006**. Une application anticipée est encouragée.

⁽¹⁾ Cf, Code IFRS , Normes et interprétations, op.cité , p787...
IFRIC 8 , se compose de : 14 paragraphes .

Référence

IFRIC 8 fait principalement référence aux normes suivantes :

- IAS 8 "Méthodes comptables, changements d'estimations comptables et erreurs" ;
- IFRS 2 "Paiement fondé sur des actions".

Question

La norme IFRS 2 s'applique-t-elle à des transactions pour lesquelles une entité ne peut identifier expressément tout ou partie des biens ou services reçus ?

Consensus

IFRS 2 s'applique aux transactions particulières dans le cadre desquelles des biens ou des services sont reçus, comme les transactions où une entité reçoit des biens ou des services en contrepartie d'instruments de capitaux propres émis par elle.

Cela comprend les transactions dans lesquelles l'entité ne peut identifier expressément tout ou partie des biens ou services reçus.

En l'absence de biens ou services expressément identifiables, d'autres circonstances peuvent indiquer que des biens ou des services ont été (ou seront) reçus, auquel cas IFRS 2 s'applique. En particulier, lorsque la considération identifiable (éventuellement) reçue s'avère être d'une valeur inférieure à la juste valeur des instruments de capitaux propres transférés ou du passif contracté, cela indique normalement qu'une autre contrepartie (biens ou services non identifiables) a été (ou sera) reçue.

Une entité évalue les biens ou les services identifiables reçus conformément aux dispositions d'IFRS 2.

L'entité évalue les biens ou les services non identifiables reçus (ou à recevoir) comme étant la différence entre la juste valeur du paiement fondé sur des actions et la juste valeur de tout bien ou service identifiable reçu (ou à recevoir).

L'entité évalue les biens ou les services non identifiables reçus à la date de leur attribution. Toutefois, pour les transactions réglées en trésorerie, le passif est réévalué à chaque date de clôture jusqu'à son extinction.

9 : IFRIC 9 « Réévaluation des dérivés incorporés » ⁽¹⁾

Publication

- Au niveau de l'IASB

⁽¹⁾ Cf, Code IFRS , Normes et interprétations, op.cité , p791...
IFRIC 9 , se compose de : 9 paragraphes.

IFRIC 9 (ex IFRIC D15) a été publiée par l'IFRIC le 1er mars 2006.

- Au niveau de l'Union européenne

Cette interprétation a été adoptée par le règlement n° 1329/2006 du 8 .09. .2006.

Date d'entrée en vigueur

Une entité doit appliquer **IFRIC 9** au titre des exercices ouverts à compter du 1er juin 2006. Une application anticipée est encouragée .

Référence

IFRIC 9 fait principalement référence aux normes suivantes :

- **IAS 39 "Instruments financiers : comptabilisation et évaluation"**
- **IFRS 1 "Première adoption des normes internationales d'information financière"**
- **IFRS 3 "Regroupement d'entreprises"**

Questions

IAS 39 (§ 10) décrit un dérivé incorporé comme une composante d'un instrument hybride (composé) qui inclut également un contrat hôte non dérivé - ce qui a pour effet de faire varier une partie des flux de trésorerie de l'instrument composé d'une manière analogue à celle d'un dérivé autonome.

En vertu d'IAS 39, une entité est tenue, dès l'instant où elle devient partie au contrat, d'évaluer si l'un quelconque des dérivés incorporés contenus dans le contrat doit être séparé du contrat hôte et comptabilisé en tant que dérivé conformément à la norme. La présente interprétation traite des questions suivantes :

1. IAS 39 exige-t-elle qu'une telle évaluation soit pratiquée uniquement au moment où l'entité devient partie au contrat, ou bien l'évaluation doit-elle être révisée tout au long de la vie du contrat ?

2. Un entité appliquant pour la première fois les IFRS doit-elle procéder à l'évaluation sur la base des conditions qui existaient au moment où elle est devenue partie au contrat, ou bien de celles existant au moment de son adoption des IFRS pour la première fois ?

Consensus

Une entité est tenue d'évaluer si un dérivé incorporé doit être séparé du contrat hôte et comptabilisé comme dérivé au moment où elle devient partie au contrat. Les révisions ultérieures de l'évaluation sont interdites hormis dans les cas où une modification des clauses du contrat altère de manière substantielle les flux de trésorerie qui auraient autrement été requis par le contrat, la réévaluation étant alors obligatoire.

Une entité détermine si une modification des flux de trésorerie est substantielle en examinant dans quelle mesure les flux de trésorerie futurs attendus associés au dérivé incorporé, au contrat hôte, ou aux deux ont été

modifiés, et si cette modification est substantielle par rapport aux flux de trésorerie attendus précédemment sur le contrat.

Une entité appliquant pour la première fois les IFRS est tenue d'évaluer si un dérivé incorporé doit être séparé du contrat hôte et comptabilisé comme un dérivé sur la base des conditions qui existaient à la plus tardive des deux dates suivantes :

- la date à laquelle elle est devenue partie au contrat,
- la date à laquelle une réévaluation est requise par le paragraphe précédent.

10 : IFRIC 10 « Information financière intermédiaire et pertes de valeur (dépréciation) »⁽¹⁾

Publication

- Au niveau de l'IASB

IFRIC 10 (ex IFRIC D18) a été publiée par l'IFRIC le **20 juillet 2006**.

- Au niveau de l'Union européenne

Cette interprétation a été adoptée par le **règlement CE n°610/2007** du **1er juin 2007**.

Date d'entrée en vigueur

Une entité doit appliquer IFRIC 10 au titre des exercices ouverts à compter du 1er novembre 2006. Une application anticipée est encouragée ; dans ce cas, l'entité est tenue de le mentionner.

Une entité doit appliquer IFRIC 10 au *goodwill* de manière prospective, à compter de la date à laquelle elle a appliqué pour la première fois IAS 36 "Dépréciation d'actifs".

Une entité doit appliquer IFRIC 10 aux placements en instruments de capitaux propres ou en actifs financiers comptabilisés au coût de manière prospective, à compter de la date à laquelle elle a appliqué pour la première fois les critères d'évaluation fixés par IAS 39 "Instruments financiers : comptabilisation et évaluation".

Références

IFRIC 10 fait principalement référence aux normes suivantes :

- **IAS 34 "Information financière intermédiaire"** ;
- **IAS 36 "Dépréciation d'actifs"** ;
- **IAS 39 "Instruments financiers : comptabilisation et évaluation"**.

Question

⁽¹⁾ Cf, Code IFRS , Normes et interprétations, op.cité , p793...
IFRIC 10 , se compose de : 10 paragraphes.

Le § 28 d' IAS 34 impose à une entité d'utiliser les mêmes méthodes comptables dans ses états financiers intermédiaires et annuels . IAS 34 précise également que la fréquence de reporting d'une entité (annuelle, semestrielle ou trimestrielle) ne doit pas affecter l'évaluation de ses résultats annuels. Pour atteindre cet objectif, les évaluations effectuées lors des arrêts intermédiaires doivent être réalisées sur une base cumulée depuis le début de la période annuelle jusqu'à la date intermédiaire.

Le § 124 d'IAS 36 précise que la comptabilisation d'une perte de valeur au titre d'un goodwill ne doit pas être reprise lors d'une période ultérieure.

Le § 69 d'IAS 39 indique qu'une perte de valeur comptabilisée en résultat pour un investissement dans un instrument de capitaux propres classé comme disponible à la vente, ne doit pas être reprise en résultat.

Le § 66 d'IAS 39 interdit de reprendre une perte de valeur d'actifs financiers comptabilisés au coût (telle qu'une perte de valeur sur des instruments de capitaux propres non cotés qui ne sont pas comptabilisés à leur juste valeur parce que celle-ci ne peut être évaluée de manière fiable).

Une entité devrait-elle reprendre une perte de valeur comptabilisée au titre d'une période intermédiaire et qui porte sur un *goodwill* ou sur des placements en instruments de capitaux propres ou en actifs financiers comptabilisés au coût, dans le cas où , si un test de dépréciation avait été effectué à une date de clôture ultérieure, une perte de valeur moindre, voire aucune perte de valeur, n'aurait été comptabilisée ?

Consensus

Une entité ne doit pas reprendre une perte de valeur comptabilisée au cours d'une période intermédiaire antérieure, qui porte sur un *goodwill* ou sur un placement réalisé, soit en instruments de capitaux propres, soit en actifs financiers comptabilisés au coût.

Il est interdit à une entité d'étendre par analogie le consensus présenté dans IFRIC 10 à d'autres champs de conflit potentiels entre IAS 34 et d'autres normes.

11: IFRIC11 « IFRS 2 - Actions propres et transactions intra-groupe » ⁽¹⁾

Publication

- Au niveau de l'IASB

⁽¹⁾ Cf, Code IFRS , Normes et interprétations,op.cité , p795...
IFRIC 11 , se compose de : 12 paragraphes.

IFRIC 11 (ex IFRIC D17) a été publiée par l'IFRIC le 2 novembre 2006.

- Au niveau de l'Union européenne

Cette interprétation a été adoptée par le règlement CE n°611/2007 du 1er juin 2007.

Date d'entrée en vigueur

Une entité doit appliquer **IFRIC 11** au titre des exercices ouverts à compter du 1er mars 2007 ou à une date ultérieure. Une application anticipée est autorisée ; dans ce cas, l'entité est tenue de le mentionner.

Références

IFRIC 11 fait référence aux normes suivantes :

- **IAS 8 "Méthodes comptables, changements d'estimations comptables et erreurs"** ;
- **IAS 32 "Instruments financiers : présentation"** ;
- **IFRS 2 " Paiement fondé sur des actions"**.

Questions

Cette interprétation traite des deux questions suivantes :

1°) Les transactions suivantes doivent -elles être comptabilisées comme étant réglées en instruments de capitaux propres ou en trésorerie, selon les dispositions d'IFRS 2 ?

1. Une entité octroie aux membres de son personnel des droits sur ses instruments de capitaux propres (par exemple, des options d'actions) et soit choisit, soit est tenue d'acquérir des instruments de capitaux propres (c'est-à-dire des actions propres) auprès d'un tiers, afin de satisfaire à ses obligations vis-à-vis des membres de son personnel ; et

2. Il est accordé aux membres du personnel d'une entité des droits sur des instruments de capitaux propres de l'entité (par exemple des options d'actions), soit par l'entité elle-même, soit par ses actionnaires, et les actionnaires de l'entité fournissent les instruments de capitaux propres nécessaires.

2°) La seconde question porte sur les accords dont le paiement est fondé sur des actions qui impliquent deux ou plusieurs entités du même groupe. Par exemple, les membres du personnel d'une filiale reçoivent des droits sur les instruments de capitaux propres de la mère en contrepartie des services qu'ils ont rendus à la filiale. Le § 3 d'IFRS 2 précise que :

"Aux fins de la présente norme, les transferts d'instruments de capitaux propres d'une entité, par ses actionnaires, à des tiers (y compris des membres du personnel) qui lui ont fourni des biens ou des services sont des transactions dont le paiement est fondé sur des actions, sauf si le transfert répond manifestement à un objectif autre que le règlement de biens ou de services fournis à l'entité.

Cette disposition s'applique également aux transferts d'instruments de capitaux propres de la mère de l'entité, ou d'instruments de capitaux propres

d'une autre entité appartenant au même groupe que l'entité, à des tiers qui ont fourni à l'entité des biens ou des services."

Cependant, IFRS 2 ne fournit pas de guide sur la comptabilisation de telles transactions dans les états financiers individuels de chaque entité du groupe.

3^o) Par conséquent, la seconde question traite des accords dont le paiement est fondé sur des actions correspondant aux situations suivantes :

(a) Une mère octroie directement des droits sur ses instruments de capitaux propres aux membres du personnel de sa filiale : la mère (et non pas la filiale) a l'obligation de fournir aux membres du personnel de la filiale les instruments de capitaux propres nécessaires ; et

(b) Une filiale octroie aux membres de son personnel des droits sur les instruments de capitaux propres de sa mère : la filiale a l'obligation de fournir aux membres de son personnel les instruments de capitaux propres nécessaires.

4^o) Cette interprétation traite également de la manière dont les accords, dont le paiement est fondé sur des actions, présentés dans le paragraphe précédent, doivent être comptabilisés dans les états financiers de la filiale qui reçoit les services rendus par les membres du personnel.

5^o) Il pourrait exister un accord conclu entre la mère et sa filiale imposant à cette dernière de payer la mère pour la fourniture d'instruments de capitaux propres aux membres du personnel. Cette interprétation **ne traite pas** de la comptabilisation de tels accords de paiement intra - groupe.

6^o) Bien que cette interprétation concerne essentiellement les transactions réalisées avec des membres du personnel, elle s'applique également aux transactions similaires dont le paiement est fondé sur des actions, conclues avec des fournisseurs de biens ou de services autres que les membres du personnel.

Consensus

Accords dont le paiement est fondé sur des actions portant sur les instruments de capitaux propres de l'entité (1^o)

Les transactions dont le paiement est fondé sur des actions et par lesquelles une entité reçoit des services en contrepartie de ses propres instruments de capitaux propres doivent être comptabilisées comme des transactions réglées en instruments de capitaux propres.

Cette disposition s'applique indépendamment du fait que l'entité choisisse ou soit tenue d'acquiescer ces instruments de capitaux propres auprès d'un tiers afin de satisfaire à ses obligations à l'égard des membres de son personnel, en vertu de l'accord dont le paiement est fondé sur des actions. Cette disposition s'applique également indépendamment du fait que :

1. les droits aux instruments de capitaux propres de l'entité octroyés au membre du personnel aient été accordés par l'entité elle-même ou par ses actionnaires ; ou
2. l'accord dont le paiement est fondé sur des actions ait été réglé par l'entité elle-même ou par ses actionnaires.

Accords dont le paiement est fondé sur des actions portant sur les instruments de capitaux propres de la mère.

Une mère octroie des droits aux membres du personnel de sa filiale sur ses instruments de capitaux propres (§3 (a)) Sous réserve que l'accord dont le paiement est fondé sur des actions soit comptabilisé comme étant réglé en instruments de capitaux propres dans les états financiers de la mère, la filiale doit évaluer les services reçus des membres de son personnel conformément aux dispositions applicables aux transactions dont le paiement est fondé sur des actions réglées en instruments de capitaux propres, avec une augmentation correspondante, comptabilisée dans les capitaux propres, en tant que contribution versée par la mère.

Une mère peut accorder des droits aux membres du personnel d'une de ses filiales sur ses instruments de capitaux propres , sous condition de la poursuite des services fournis au groupe jusqu'au terme d'une période définie.

Un membre du personnel d'une filiale peut être transféré dans une autre filiale durant la période d'acquisition des droits, sans que les droits du membre du personnel sur les instruments de capitaux propres de la mère, en vertu de l'accord originel dont le paiement est fondé sur des actions, en soient affectés. Chaque filiale doit évaluer les services reçus des membres de son personnel en se référant à :

- la juste valeur des instruments de capitaux propres à la date originelle à laquelle ces droits aux instruments de capitaux propres ont été accordés par la mère, tel que cela est défini dans l'annexe A d'IFRS 2,
- et proportionnellement aux périodes d'acquisition des droits effectuées par le membre de son personnel dans chaque filiale.

Un tel membre du personnel, après son transfert entre des entités du groupe, pourrait ne pas satisfaire à une condition d'acquisition autre qu'une condition de marché, telle que définie à l'annexe A d'IFRS 2, par exemple si le membre du personnel quitte le groupe avant l'achèvement de la période de service. Dans ce cas, chaque filiale doit ajuster le montant précédemment comptabilisé en ce qui concerne les services reçus du membre du personnel, conformément aux principes du § 19 d'IFRS 2. Dès lors, si les droits aux instruments de capitaux propres accordés par la mère ne sont pas acquis parce que le membre du personnel ne remplit pas une condition d'acquisition des droits autre qu'une condition de marché, aucun montant n'est comptabilisé sur la base

cumulée pour les services reçus de ce membre du personnel dans les états financiers d'aucune filiale.

Une filiale octroie aux membres de son personnel des droits sur les instruments de capitaux propres de sa mère (§3(b))

La filiale doit comptabiliser la transaction avec les membres de son personnel comme étant réglée en trésorerie. Cette disposition s'applique indépendamment de la façon dont la filiale obtient les instruments de capitaux propres pour satisfaire à ses obligations à l'égard des membres de son personnel.

Dispositions transitoires

Une entité doit appliquer cette interprétation de manière rétrospective conformément à IAS 8, sous réserve des dispositions transitoires d'IFRS 2.

12 : IFRIC 12 « Accords de concession de services » ⁽¹⁾

Publication

- Au niveau de l'IASB, IFRIC 12 (qui est la concrétisation des projets IFRIC D12 "Accords de concession de services : détermination du modèle comptable", IFRIC D13 "Accords de concession de services : le modèle de l'actif financier" et IFRIC D14 "Accords de concession de services : le modèle de l'immobilisation incorporelle") a été publiée par l'IFRIC le **30 novembre 2006**.

- Au niveau de l'Union européenne

Cette interprétation n'a pas encore été adoptée au niveau européen.

Date d'entrée en vigueur

Une entité doit appliquer IFRIC 12 au titre des exercices ouverts à compter du 1er janvier 2008. Une application anticipée est autorisée ; dans ce cas, l'entité est tenue de le mentionner.

Référence

IFRIC 12 fait référence aux sources documentaires suivantes :

- **cadre conceptuel** ;
- **IAS 8 "Méthodes comptables, changements d'estimations comptables et erreurs"** ;
- **IAS 11 Contrats de construction** ;
- **IAS 16 "Immobilisations corporelles"** ;
- **IAS 17 "Contrats de location"** ;
- **IAS 18 "Produits des activités ordinaires"** ;
- **IAS 20 "Comptabilisation des subventions publiques et informations à fournir sur l'aide publique"** ;
- **IAS 23 "Coûts d'emprunt"** ;
- **IAS 32 "Instruments financiers : présentation"** ;

⁽¹⁾ Cf . focusifrs.com, CNCC,OEC, Normes et interprétations, maj le 12.11.2007,p.164.

- IAS 36 "Dépréciation d'actifs" ;
- IAS 37 "Provisions passifs éventuels et actifs éventuels" ;
- IAS 38 "Immobilisations incorporelles" ;
- IAS 39 "Instruments financiers : comptabilisation et évaluation" ;
- IFRS 1 "Première adoption des IFRS" ;
- IFRS 7 "Instruments financiers : informations à fournir" ;
- IFRIC 4 "Déterminer si un accord contient un contrat de location" ;
- SIC 29 "Informations à fournir - Accords de concession de services".

Champ d'application

Cette interprétation est applicable aux contrats de concession de services du secteur public vers le secteur privé si:

- le concédant contrôle ou règle les services que l'opérateur (concessionnaire) doit fournir avec l'infrastructure, à qui il doit les fournir, et à quel prix; et

- le concédant contrôle - en tant que propriétaire, bénéficiaire du droit de propriété ou autrement - tout intérêt résiduel significatif dans l'infrastructure au terme du contrat.

L'interprétation s'applique à la fois:

- à l'infrastructure que l'opérateur (concessionnaire) construit ou en fait l'acquisition auprès d'une tierce partie dans le but de réaliser l'accord de services; et

- à l'infrastructure existante à laquelle le concédant donne accès à l'opérateur dans le but de réaliser l'accord de services.

Cette interprétation ne spécifie pas la comptabilisation de l'infrastructure qui était détenue et comptabilisée comme immobilisation par l'opérateur avant l'accord de services. Les critères de décomptabilisation IFRS (détaillés dans IAS 16) s'appliquent à ce type d'infrastructure.

Problématique

Cette interprétation fixe les principes généraux de comptabilisation et d'évaluation relatifs aux obligations et aux droits issus des accords de concession de services. Les règles relatives aux informations à fournir sur ces accords sont précisées par SIC 29. Les questions abordées par IFRIC 12 sont les suivantes :

- traitement des droits du concessionnaire sur l'infrastructure ;
- comptabilisation et évaluation de la contrepartie de l'accord ;
- construction ou amélioration de l'offre de services ;
- exploitation ;
- coûts d'emprunt ;
- traitement comptable ultérieur d'un actif financier ou d'une immobilisation incorporelle ; et
- droits d'accès accordés au concessionnaire par le concédant.

Consensus

Traitement des droits du concessionnaire sur l'infrastructure

L'infrastructure située dans le champ d'application d'IFRIC 12 ne doit pas être comptabilisée parmi les immobilisations corporelles du concessionnaire car l'accord ne transfère pas à ce dernier un droit de contrôle de l'utilisation de l'infrastructure. Le concessionnaire a accès à l'infrastructure pour l'exploiter et fournir les services publics pour le compte du concédant en accord avec les termes spécifiés au contrat.

Comptabilisation et évaluation de la contrepartie de l'accord

Le concessionnaire doit comptabiliser et évaluer les produits relatifs aux services qu'il fournit conformément à IAS 11 et IAS 18. Si le concessionnaire fournit plusieurs prestations (par exemple, la construction ou l'amélioration des services proposés et l'exploitation) dans un contrat ou accord unique, la contrepartie reçue ou à recevoir doit être affectée par référence aux justes valeurs relatives des services rendus, lorsque les montants sont identifiables séparément. La nature de la contrepartie détermine son traitement comptable ultérieur.

Construction ou amélioration de l'offre de services

Le concessionnaire doit comptabiliser les produits et les coûts relatifs à la construction ou à l'amélioration de l'offre de services conformément à IAS 11. Si le concessionnaire construit ou améliore l'offre de services, il doit comptabiliser la contrepartie reçue ou à recevoir à sa juste valeur. La contrepartie peut être un droit à :

- un actif financier, ou
- une immobilisation incorporelle.

Le concessionnaire comptabilise un actif financier dans la mesure où il dispose d'un droit contractuel inconditionnel de recevoir de la trésorerie ou un autre actif financier du concédant, au titre de la construction.

Le concessionnaire dispose d'un droit inconditionnel de recevoir de la trésorerie si le concédant garantit contractuellement le paiement au concessionnaire (a) de montants déterminés ou déterminables, ou (b) le déficit, le cas échéant, entre le montant versé par les utilisateurs du service public et le montant déterminé ou déterminable, même si le paiement est lié à la capacité du concessionnaire d'assurer que l'infrastructure répond à des exigences de qualité ou d'efficacité fixées.

Le concessionnaire doit comptabiliser une immobilisation incorporelle dans la mesure où il reçoit un droit (une licence) de facturer les utilisateurs du service public. Ce droit n'est pas un droit inconditionnel de recevoir de la trésorerie car les montants dépendent de l'utilisation par le public des services proposés.

Exploitation

Le concessionnaire doit comptabiliser les produits et charges liés à l'exploitation conformément à IAS 18. Actif financier.

Le montant dû par le concédant est comptabilisé, conformément à IAS 39, parmi les :

- prêts ou créances ;
- actifs financiers disponibles à la vente ; ou
- s'il est désigné ainsi dès sa comptabilisation initiale, actifs financiers à la juste valeur par le compte de résultat, si les conditions de cette classification sont respectées.

Actif incorporel

IAS 38 s'applique pour l'actif incorporel comptabilisé. Les paragraphes 45 à 47 de cet norme fournissent des indications sur l'évaluation d'actifs incorporels acquis en contrepartie d'actifs non financiers ou par combinaison d'un actif financier et non - financier.

Dispositions transitoires

IFRIC 12 précise notamment que les changements de méthodes comptables sont comptabilisés conformément à IAS 8, c'est à dire de manière rétrospective.

13 : IFRIC 13 « Programmes de fidélisation des clients » ⁽¹⁾

IFRIC 13 (ex IFRIC D 20) a été publiée le 28 juin 2007.

Au niveau de l'Union européenne , cette interprétation n'a pas encore été adoptée au niveau européen.

Référence

Cette interprétation fait principalement référence aux normes suivantes :

- **IAS 8 "Méthodes comptables, changements d'estimations comptables et erreurs"** ;
- **IAS 18 "Produits des activités ordinaires"** ;
- **IAS 37 "Provisions, passifs éventuels et actifs éventuels"**.

Champ d'application

Cette interprétation s'applique aux avantages (*miles*, points, bons...) :

- qu'une entité accorde à ses clients lors de la vente d'un bien, d'une prestation de services, ou l'utilisation par un client des actifs de l'entité ; et
- qui, sous réserve que les conditions requises soient remplies, pourront être utilisés par le client pour obtenir des biens ou services gratuitement ou à prix réduit.

Cette interprétation traite de la comptabilisation par une entité des avantages qu'elle consent à ses clients.

⁽¹⁾ Cf . focusifrs.com, CNCC,OEC, Normes et interprétations, maj le 12.11.2007,p.167.

Problématique

Les questions traitées par cette interprétation sont les suivantes :

- l'obligation pour une entité de fournir gratuitement ou à un prix réduit des biens ou des services dans le futur doit-elle être comptabilisée et évaluée :
 - en affectant une partie de la contrepartie reçue ou à recevoir lors de la vente aux avantages accordés aux clients et en différant la comptabilisation du produit (c'est-à-dire en appliquant les dispositions du paragraphe 13 d'IAS 18) ? ou
 - en provisionnant les coûts futurs estimés correspondant aux avantages consentis (conformément au paragraphe 19 d'IAS 18) ?
 - si une partie de la contrepartie reçue est affectée aux avantages accordés aux clients :
 - quel montant doit être attribué à ces avantages ?
 - à quel moment un produit doit-il être comptabilisé ? et
 - si l'avantage est octroyé non par l'entité mais par un tiers, comment le produit doit-il être évalué ?

Consensus

Une entité doit appliquer les dispositions du paragraphe 13 d'IAS 18 et comptabiliser les avantages (bons, points...) consentis à ses clients comme un composant identifiable séparément de la vente au cours de laquelle ils ont été accordés (la vente initiale). La juste valeur de la contrepartie reçue ou à recevoir par l'entité conformément à la vente initiale doit être scindée entre les avantages accordés aux clients et les autres composants de la vente.

La contrepartie affectée aux avantages consentis aux clients doit être évaluée par référence à leur juste valeur, c'est-à-dire au montant auquel les avantages pourraient être vendus séparément.

Lorsque l'entité accorde elle-même la récompense (biens ou services gratuits ou à prix réduit) à ses clients, elle doit comptabiliser la contrepartie des avantages accordés en produits lorsque les clients en formulent la demande et que l'entité remplit les obligations liées aux avantages accordés. Le montant du produit comptabilisé est calculé sur la base du nombre d'avantages utilisés par les clients, rapporté au nombre total d'avantages que l'entité s'attend à supporter.

Lorsque les récompenses sont accordées par un tiers, l'entité doit déterminer si elle collecte la contrepartie des avantages accordés pour son propre compte (à titre de commettant) ou pour le compte d'un tiers (à titre de mandataire).

- Si l'entité collecte la contrepartie pour le compte d'un tiers (à titre de mandataire), elle doit :

- évaluer ses produits à hauteur de la différence (le montant net) entre la contrepartie des avantages accordés et le montant qui doit être versé au tiers qui fournit les récompenses ; et
- comptabiliser en produit cette différence lorsque le tiers supporte l'obligation de fournir la récompense et qu'il est en droit de recevoir la contrepartie pour le faire. Ces événements peuvent se produire dès que les avantages sont accordés aux clients. Lorsqu'un client peut réclamer la récompense soit auprès de l'entité, soit auprès d'un tiers, ces événements peuvent n'intervenir que lorsque le client formule sa demande auprès du tiers.
- Si l'entité collecte la contrepartie pour son propre compte (à titre de commettant), elle doit évaluer le produit sur la base du montant brut de la contrepartie des avantages accordés et comptabiliser le produit lorsque l'entité remplit les obligations liées aux récompenses.

Si les coûts inévitables pour faire face à l'obligation de fournir les récompenses deviennent supérieurs à la contrepartie reçue et à recevoir (c'est-à-dire la contrepartie affectée aux avantages consentis au moment de la vente initiale qui n'a pas encore été comptabilisée dans les produits ainsi que toute contrepartie future qui sera reçue lorsque les clients utiliseront leurs avantages), il s'agit d'un contrat déficitaire pour l'entité.

Un passif complémentaire correspondant à l'excédent doit être comptabilisé conformément à **IAS 37**. La nécessité de comptabiliser un tel passif pourrait survenir si les coûts attendus pour faire face aux avantages accordés augmentent, par exemple lorsque l'entité révisé ses prévisions concernant les demandes de récompenses qui pourraient être formulées.

Date d'entrée en vigueur

Une entité doit appliquer cette interprétation au titre des exercices ouverts à compter du **1er juillet 2008**. Une application anticipée est encouragée. Les changements de méthode comptable doivent être comptabilisés conformément à **IAS 8**.

14 : IFRIC 14 « IAS 19 - Limitation de l'actif au titre de prestations définies, obligations de financement minimum et leur interaction » ⁽¹⁾

L'*International Financial Reporting Interpretations Committee* (IFRIC) a publié, le **5 juillet 2007**, l'interprétation **IFRIC 14** intitulée "IAS 19 - Limitation de l'actif au titre de prestations définies, obligations de financement minimum et leur interaction" (ex projet IFRIC D19).

Cette interprétation expose les règles d'évaluation du plafond - tel qu'il est défini par **IAS 19** "Avantages du personnel" - de l'excédent qui peut être comptabilisé comme un actif. Cet excédent correspond au surplus de la juste

⁽¹⁾ Cf . focusifrs.com, CNCC,OE, Normes et interprétations, maj le 12.11.2007,p.169.

valeur des actifs du régime par rapport à la valeur actuelle de l'obligation au titre des prestations définies (cf. note du § 58 B).

Cette interprétation explique également comment les actifs ou passifs au titre de retraites peuvent être affectés lorsqu'il existe une obligation de financement minimum d'origine légale ou contractuelle. **IFRIC 14** permettra d'harmoniser les pratiques et de s'assurer que les entités comptabilisent l'actif lié à un excédent selon une méthode cohérente.

Aucun passif complémentaire ne doit être comptabilisé par l'employeur selon **IFRIC 14**, à moins que les cotisations qui sont payables selon les obligations de financement minimum ne puissent pas être restituées à l'entité.

Les effets produits par **IFRIC 14** seront probablement les plus importants dans les pays - l'**IFRIC** cite notamment la Belgique, les Pays-Bas et la Suisse - où il existe des obligations de financement minimum et des restrictions sur la capacité d'une entité à obtenir le remboursement ou une diminution des cotisations. **IFRIC 14** entre en vigueur au titre des exercices ouverts à compter du 1er janvier 2008, une application anticipée étant autorisée.

Complément d'informations publié par l'IASB

Depuis la publication d' **IFRIC 14**, l'**IFRIC** a constaté que plusieurs articles de presse et commentaires fournissaient une appréciation inexacte des effets de cette interprétation. Le **22 août 2007**, l' **IFRIC** a décidé de publier un complément d'informations afin de traiter les principales questions qui ont été soulevées.

IFRIC 14 s'applique-t-elle, et de quelle manière, à une entité particulière ? La réponse à ces questions dépend de la formulation contenue dans le régime de retraite ainsi que des dispositions réglementaires du lieu de juridiction et doit être déterminée par référence à **IFRIC 14** elle-même.

IFRIC 14 ne modifie pas les règles de financement

Cette interprétation clarifie comment les entités doivent comptabiliser les effets de toute règle de financement, qu'elle soit d'origine légale ou contractuelle. **IFRIC 14** ne modifie pas ces règles dans la mesure où elles sont édictées par des régulateurs et des régimes de retraite gérés par des assureurs ; c'est à la direction de décider comment elle doit respecter ces règles.

IFRIC 14 ne modifie pas la capacité d'une entité à obtenir un remboursement

Cette interprétation fournit une guidance sur la façon dont il convient de comptabiliser toute restriction qui pourrait exister. Elle ne modifie pas la capacité d'une entité à obtenir un remboursement. La possibilité pour un

employeur, d'obtenir un remboursement est déterminée par les dispositions légales de la juridiction concernée et par le système de règles.

Un passif complémentaire n'est comptabilisé que si deux conditions existent à la même date.

Un passif complémentaire n'est comptabilisé que si les deux conditions suivantes existent :

- l'entité a une obligation légale ou contractuelle de payer un montant complémentaire au régime ; et
- la capacité de l'entité à recouvrer ces montants dans le futur par remboursement ou autrement est limitée.

Dans cette situation, la comptabilisation d'un passif complémentaire reflète la réalité économique.

IFRIC 14 précise quand un excédent dans un régime de retraite doit être comptabilisé

Cette interprétation fournit une explication plus claire de la disponibilité d'un excédent que la norme d'origine : **IAS 19 "Avantages du personnel"**.

En vertu d'IAS 19, certains ont argumenté qu'un excédent n'est pas disponible pour celui qui a mis en place un régime d'avantages sociaux, à moins qu'il soit immédiatement disponible à la date de clôture.

IFRIC 14 précise que l'employeur n'a besoin que du droit inconditionnel d'utiliser l'excédent à une date précise au cours de la durée de vie du régime ou lors de sa liquidation, pour qu'un excédent puisse être comptabilisé.

Ainsi, il existe actuellement **14 Normes d'Interprétation IFRIC** en vigueur sur **14**, qui ont été publiées .

Donc toutes les normes d'interprétation **IFRIC** créées et publiées par l' **IASB** sont toujours opérationnelles.

En conclusion et après avoir passé en revue les différentes **Normes internationales IFRS**, publiées par le **Conseil IASB**, il en ressort ce qui suit :

62 Normes internationales IFRS, sont actuellement en vigueur ⁽¹⁾

(**29 IAS**, **8 IFRS**, **11 SIC** et **14 IFRIC**) sur **Un total de 95** publiées par l' **IASB** .

Par ailleurs, il y'a lieu aussi d'observer que la tendance va vers les normes de l'information financière plutôt que , vers celles concernant le côté purement comptable .

⁽¹⁾ jusqu'au début de l'année 2008 . Pour une mise à jour au 04.03.2009 , cf. annexe n° 10 , p. 277.

Il y'a lieu aussi de remarquer , que le nombre de ces Normes IFRS , évolue constamment , et ce , soit en plus ou en moins.

CHAPITRE 3 : REFERENCEL NATIONAL Ou LE SYSTEME COMPTABLE FINANCIER ALGERIEN (SCF)

SECTION 1 : DEFINITIONS ET CHAMP D'APPLICATION

S'appuyant sur les grands principes édictés par le Plan comptable national (PCN) et les règlements pris pour son application en l'occurrence l'Ordonnance n°75-35 du 29.04.1975 portant plan comptable national ⁽¹⁾ et l'Arrêté du Ministre des finances en date du 23.06.1975 ... , le Législateur algérien a essayé de s'ouvrir sur ce qui se fait sur le plan mondial pour être en harmonie avec ce que préconisent les Normes internationales IFRS (ou Normes comptables internationales IAS/IFRS) sans pour autant les citer expressément.

Aussi , la définition suivante qui est stipulée par l'article 3 de la Loi n°07-11 relative au système comptable financier en date du 25.11.2007 , précise que ⁽²⁾ :

« La comptabilité financière est un système d'organisation de l'information financière permettant de saisir, classer, évaluer, enregistrer des données de base chiffrées, et présenter des états reflétant une image fidèle de la situation financière et patrimoniale, de la performance et de la trésorerie de l'entité, à la fin de l'exercice. »

Il ressort de cette dernière d'une manière implicite plusieurs mots clefs sur lesquels sont fondées les Normes internationales en question.

L'on voit aussi que ce système comptable financier n'est pas obligatoire pour toutes les entités mais il s'adresse principalement aux entités suivantes :

- les sociétés obéissant aux dispositions du code de commerce,
- les coopératives,
- les personnes physiques ou morales produisant de biens ou des services marchands ou non marchands dans la mesure où elles exercent des activités économiques qui se fondent sur des actes répétitifs,
- ainsi que toutes les autres personnes physiques ou morales que la loi ou le règlement juge qu'elles soient concernées.

Pour ce qui est des petites entités qui remplissent certains critères définis par la réglementation tels que le niveau du chiffre d'affaires , l'effectif, l'activité ... , appliquent une **comptabilité simplifiée** qui se résume en la tenue de journaux de recettes et de dépenses avec obligation de conserver les pièces

⁽¹⁾ Journal officiel n° 37 du 09.05.1975.

⁽²⁾ Journal officiel n° 74 du 25.11.2007.

justificatives pendant dix (10) ans à compter de la date de clôture de chaque exercice comptable au même titre que les autres entités .

Les personnes morales soumises aux règles de la comptabilité publique ne sont pas concernées par ce système comptable financier.

Des textes spécifiques leur sont destinés. Nous pouvons citer en l'occurrence la Loi n°90-21 relative à la comptabilité publique ⁽¹⁾ et les textes pris pour son application...

1 - 1 : DU CADRE CONCEPTUEL, DES PRINCIPES COMPTABLES ET DES NORMES COMPTABLES

Si l'on se réfère à ce que comporte ce système comptable financier , l'on voit bien qu'il repose essentiellement sur un cadre conceptuel de la comptabilité financière (voir normes internationales) et des normes comptables comme c'est le cas des Standards IAS / IFRS .

A ce sujet la Loi relative au SCF (Système comptable financier) a utilisé les mêmes termes soit : les normes comptables sans employer le terme international qui implicitement revient de droit à l'IASB avec toutes les obligations qui s'en suivent .

De même quand le Législateur algérien a essayé de fixer l'objectif assigné à ce système comptable et qui est de permettre l'établissement des états financiers , a préféré dire : sur la base des principes comptables généralement reconnus , pour éviter une fois , de plus l'utilisation du terme international, ou mondial.

Afin d'éviter , toute critique ou équivoque qui risque de peser lourd sur les responsables concernés , du pays , en général, eu égard aux relations internationales de plus en plus développées et surtout sur l'avenir des Entités algériennes quant à leur , non adoption officielle des normes internationales IFRS et pour permettre aussi aux Entités étrangères travaillant en Algérie d'être confiantes et à l'aise sur ce point bien précis et de pouvoir présenter leurs états financiers , presque les mêmes que ceux qui se font à travers le monde , confirmant ainsi , et par voie de conséquence , que l'Algérie est bien , en train de s'harmoniser avec tout ce qui se décide sur le plan international dans le cadre de cette mondialisation.

Les concepts qu'il a explicitement énoncés par le biais de l'article 6, de la loi en question tels que :

- « - **comptabilité d'engagement,**
- **continuité d'exploitation ,**
- **intelligibilité,**
- **pertinence,**
- **fiabilité,**

⁽¹⁾ Journal officiel n°35 du 15.08.1990.

- *comparabilité,*
- *coût historique,*
- *prééminence de la réalité économique sur l'apparence juridique* », en

témoigne que l'Algérie est bien décidée de se lancer dans cette voie des Normes internationales **IFRS** , mais pour des raisons propres à son économie voire , sa souveraineté , d'ailleurs , l'Europe en a fait exactement la même chose , comme nous l'avons déjà signalé plus haut, pour cela la date d'adoption officielle de ces Normes internationales, n'est pas encore arrêtée.

Cette précision est de taille , car elle écarte toute ambiguïté , si jamais l'on reconnaît pas à l'Algérie de n'avoir pas adoptée et acceptée la voie de la normalisation internationale comme la plupart des pays du monde .

En plus du cadre conceptuel et des normes comptables , le Législateur algérien a conservé la nomenclature des comptes qui existait avec le **P.C.N** , mais avec bien sûr une numérotation plus ou moins différente , et qui est très proche de celle de la France qui elle aussi , l'a maintenue et l'applique toujours .

Cette dernière était et reste très importante pour la comptabilité de par l'outil qu'elle présente.

En effet , elle facilite beaucoup la tenue , l'enregistrement , la manipulation des comptes pour arriver à la présentation des états financiers en bénéficiant de tous les avantages de taille qu'offre l'outil informatique , sans oublier le bénéfice sans équivoque pour l'enseignement en général, la circulation et la transmission de l'information financière en particulier .

A ce sujet ,l'on est en droit de dire , à juste titre , que cette inexistence de nomenclature des comptes pour les Normes internationales **IFRS** pourrait être considérée pour nous , comme une carence pour ces dernières et qu'il va falloir bien réfléchir à son éventuelle introduction au niveau de ces Normes pour leur donner plus de clarté , de transparence et par voie de conséquence plus de simplicité et de commodité pour tous les utilisateurs .

1-1-1 : le cadre conceptuel

D'aucun ne peut nier ou négliger le poids du cadre conceptuel pour les Normes internationales **IFRS** car en présence de tout problème, l'on revient aux orientations édictées par ce dernier qui reste le guide comme, il est précisé à l'article 7 de la Loi n°07-11 citée précédemment :

« Le cadre conceptuel de la comptabilité financière constitue un guide pour l'élaboration des normes comptables, leur interprétation et la sélection de la méthode comptable appropriée lorsque certaines transactions et autres événements ne sont pas traités par une norme ou une interprétation ».

Aussi , la réglementation est venue donner plus de détails à ce sujet comme , on le voit , avec l'article 2 du décret exécutif n°08-156 du 26.05.2008 ⁽¹⁾

« **Le cadre conceptuel :**

- **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'évènements non explicitement prévus par la réglementation comptable. »**

En plus de sa définition du champ d'application , des actifs ,des passifs , des capitaux propres, des produits et des charges, l'objectif du cadre conceptuel est d'aider comme le précise l'article qui suit :

- « - **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. »**

De ce qui a précédé , nous remarquons très clairement que pour les principaux actes et comme réponse aux diverses interrogations qui pourraient être soulevées , l'on est obligé de revenir à ce dernier pour être guidé et orienté ce qui montre que sa place est prépondérante pour ces normes internationales jusqu'au point où l'on peut dire qu'il est en quelque sorte « la Constitution » au niveau d'un pays pour les textes juridiques qui doivent la respecter dans toutes ses dispositions et orientations .

1-1-2 : Les normes comptables

Comme pour le cadre conceptuel, les normes comptables n'existaient pas dans l'ancienne législation et les textes d'application la concernant (Ordonnance n°75-35 du 29.04.1975)

La loi actuelle et le texte réglementaire qui a suivi les ont prévues en considérant clairement qu'elles constituent le volet technique du cadre conceptuel.

Le cadre conceptuel comme les normes comptables sont des éléments nouveaux faisant désormais partie intégrante de la comptabilité financière des Entités algériennes qui sont assujetties à toutes leurs dispositions.

⁽¹⁾ Journal officiel n° 27 du 28.05.2008.

Constituant en quelque sorte le dispositif technique du cadre conceptuel, les normes comptables ont pour tâche essentielle, la fixation des règles d'évaluation et de comptabilisation des actifs, des passifs, des charges, et des produits.

Aussi, le contenu et le mode de présentation des états financiers est aussi de leur ressort.

Le plus attirant concernant ces normes est ce l'on retrouve dans l'article 30 du décret exécutif n°08-156 du 26.05.2008 sus-cité, quand il spécifie clairement l'existence de trois (3) sortes de normes.

Voyons un peu, qu'est ce qui ressort de ce qui est édicté par cet article :

« . . . Les normes relatives à l'actif concernent notamment :

- les immobilisations corporelles et incorporelles ; (* IAS 16 et IAS 38)
- les immobilisations financières ; (* IAS 39, IAS 32, IFRS 7)
- les stocks et les encours. (* IAS 2)

Les normes relatives au passif concernent notamment :

- les capitaux propres ;
- les subventions ; (* IAS 20)
- les provisions pour risques ; (* IAS 37)
- les emprunts et autres passifs financiers. (* IAS 23, IAS 39)

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 ; (* IAS 39 , IAS 32 , IFRS 7)
- les contrats d'assurances ; (* IFRS 4)
- les opérations faites en commun ou pour le compte de tiers ;
- les contrats à long terme ; (* IAS 11 . IAS 17 ..)
- les impôts différés ; (* IAS 12)
- les contrats de location - financement ; (* IAS 17)
- les avantages au personnel ; (* IAS 19)
- les opérations effectuées en monnaie étrangère. » (* IAS 21...) »

Eu égard, à ce qui vient de précéder, il y'a lieu de préciser que tous les astérisques et les Normes internationales cités et mentionnés « en gras » ne font pas partie de la citation de l'article 30 du décret n°08-156 cité plus haut.

C'est juste pour montrer que la Loi algérienne en question elle en fait référence sans les citer ou les énumérer.

Pour avoir une idée synthétisée sur ces normes il faut revenir aux pages correspondantes de chaque norme du chapitre 2 du présent mémoire , ou éventuellement le site : www.focusifrs.com . (Résumé élaboré par la Compagnie nationale des commissaires aux comptes –France) .

Pour plus d'informations ou éventuellement le contenu intégral il faut voir les sites ' Internet ' : www.iasb.org.uk ; www.europa.eu.int ; ou la revue fiduciaire (France) ⁽¹⁾

1-1-3 La nomenclature des comptes

La nomenclature des comptes , qui est en quelque sorte une classification des différents comptes les regroupant dans différentes catégories que l'on appelle généralement : classes.

Jadis ,le nombre de classes est défini selon les besoins de chaque pays .

Pour la France par exemple , le nombre était de 10 (de 0 à 9) , pour l'Algérie , il était de 8 avec le PCN .,mais avec l'avènement des Normes internationales IFRS , le nombre devrait normalement s'unifier probablement pour les pays utilisant une nomenclature des comptes pour la simple raison et ce comme le souhaite d'ailleurs , l'IASB ainsi que tous les pays , il y'a lieu de constater une certaine convergence des référentiels nationaux de différents pays avec ces Normes internationales , pour tendre dans le futur à une normalisation internationale qui serait la même pour le monde entier. tel est l'objectif que s'est fixé depuis plus de trois (3)décennies le conseil IASB .

Rappelons le , aussi , que ces Normes internationales en question , n'imposent pas de nomenclature pour les pays qui adoptent ces dernières. Ce qui les intéressent , c'est le contenu et la qualité de l'information financière.

En effet plusieurs pays francophones dont la France et l'Algérie utilisent et travaillent avec des numéros des comptes.

Il est vrai que leur place au sein du système général de la comptabilité financière , est d'un apport inestimable, et ce à plus d'une raison.

D'ailleurs, nul ne peut nier ou remettre en cause l'apport de ces numéros de comptes , pour la comptabilité d'entreprise .

SECTION 2 : ORGANISATION DE LA COMPTABILITE

Comme il est défini clairement par l'article 10 de la loi relative au S.C.F ci-après :

« La comptabilité doit satisfaire aux obligations de régularité, de sincérité et de transparence inhérentes à la tenue, au contrôle, à la présentation et à la communication des informations qu'elle traite. » , il en ressort que les entités sont totalement responsables et ce à plusieurs niveaux partant de la tenue des documents,

⁽¹⁾ Code IFRS ,Normes et interprétations,Textes consolidés à jour au 1^{er} septembre 2007, collection les codes RF,3eme édition,Groupe Revue Fiduciaire, Paris,2007 .

passant par la sincérité de cet acte , jusqu'à la présentation d'une information sincère et transparente.

Etant donné que les **Normes internationales IFRS** (Normes comptables internationales) ne rentrent généralement pas dans ce détail technique proprement dit , donc une certaine liberté est laissée aux entités des pays ou Entités assujetties (c'est à dire qui ont déclaré se conformer à ces Normes et celles – ci , uniquement . Pour les autres elles ne sont pas pour le moment contraintes de le faire) d'adopter les méthodes ou l'organisation qu'elles jugent la plus adéquate pourvu que l'information fournie dans les états financiers soit comme l'exigent ces Normes .

C'est ainsi que , le Législateur algérien eu égard à ce qui a précédé, a conservé presque la totalité des dispositions du **PCN** dans ce domaine comme le principe du jeu des comptes , le principe de la « partie- double » , les obligations exigées de l'inventaire , les pièces justificatives , la tenue des livres comptables tels que le livre journal, le grand livre ,le livre d'inventaire , la conservation des documents ...

Cependant ,il est à signaler que les entités soumises à une comptabilité financière simplifiée tiennent des journaux de recettes et de dépenses et doivent conserver les pièces justificatives pendant dix (10) ans à compter de la date de clôture de chaque exercice comptable et ce au même titre que les autres entités pour cette dernière disposition , vu l'importance qu'elle requiert⁽¹⁾ .

2 – 1 : LES ETATS FINANCIERS

La loi relative au **SCF** oblige les entités entrant dans le champ d'application du système comptable financier algérien , d' établir au moins annuellement des états financiers.

A ce sujet , il y'a lieu de considérer l'**entité** , 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⁽²⁾.

Par ailleurs et comme le précise , l'article 26 de cette même loi :
« Les états financiers doivent présenter de manière fidèle la situation financière de l'entité, ses performances et tout changement de sa situation financière, et doivent

⁽¹⁾ Pour plus d'informations, Cf, aux articles 5 et 22 de la Loi n° 07-11 et aussi , les articles 43 du décret exécutif n° 08-156 du 26.05.2008, textes cités précédemment.

⁽²⁾ Cf , article 9 du même décret exécutif , cité plus haut .

refléter l'ensemble des opérations et événements découlant des transactions de l'entité et des effets des événements liés à son activité ».

La réglementation en la matière et en l'occurrence l'article 19 du décret exécutif n°08-156 ajoute : « **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.**

Vu leur importance , ces états financiers en question qui sont établis dans un délai maximum de quatre (4) mois suivant la date de clôture de l'exercice, doivent être arrêtés sous la responsabilité des dirigeants sociaux, et sont à distinguer des autres informations éventuellement publiées par l'entité.

Ils doivent, en outre être présentés en monnaie nationale et fournir obligatoirement des informations permettant d'effectuer des comparaisons avec l'exercice précédent en ce sens que , chacun des postes de bilan, compte de résultats et tableau des flux de trésorerie comporte l'indication du montant relatif au poste correspondant de l'exercice précédent , exigence imposée par les Normes internationales IFRS , très indispensable pour l'utilisateur de ces informations.

Aussi , en plus de leur établissement sur une base de continuité d'exploitation , en présumant que l'entité poursuivra ses activités dans un avenir prévisible , sauf ,cas de force majeure , l'information fournie dans ces états financiers , doit revêtir les caractéristiques qualitatives de pertinence, de fiabilité,de comparabilité et d'intelligibilité ⁽¹⁾.

Ainsi , il est important de le rappeler , que les petites entités telles que définies toujours par le même Système comptable financier , ne sont pas obligées de le faire, mais elles sont assujetties à des dispositions plus souples ou 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⁽²⁾.

Par ailleurs, l'article 25 de la Loi n°07-11 précise que les états financiers , autres que pour les petites entités, comprennent :

- un bilan ;
- un compte de résultats ;
- un tableau de flux de trésorerie ;
- un tableau de variation des capitaux propres ;

⁽¹⁾ Cf , aux articles : 6 de la loi n° 07-11 du 25 novembre 2007 et 8 du décret exécutif n° 08-156 du 26 mai 2008, textes cités précédemment .

⁽²⁾ Pour plus d'informations, se référer aux articles 5 et 22 de la loi n°07-11 et aussi à l'article 43 du décret exécutif n° 08-156

- une annexe précisant les règles et méthodes comptables utilisées et fournissant des compléments d'information au bilan et au compte de résultats.

Quand le Législateur algérien y tient pour ces différents états financiers, cela est sans équivoque, l'accord implicite et sans équivoque pour l'adoption et la conformité à toutes les Normes internationales IFRS et à ce niveau, plus précisément c'est la Norme IAS 1 « Présentation des états financiers »⁽¹⁾

2-1-1 : Bilan

La classification du PCN était suivant un ordre de liquidité croissante pour les postes de l'actif (du haut vers le bas).

Pour ceux du passif, c'est suivant un ordre d'exigibilité croissante, toujours du haut vers le bas, c'est-à-dire plus, on descend vers le bas, plus, on est obligé de s'acquitter le plus rapidement possible de la dette.

En d'autres termes, le très court terme est le plus exigible que le moyen ou le long terme.

L'on remarque à présent que des concepts nouveaux ont été introduits dans le vocabulaire financier et qui est celui des Normes internationales IFRS (IAS/IFRS) à savoir l'actif courant et non courant.

Le terme patrimoine qui était la condition unique pour l'enregistrement des immobilisations au niveau de l'actif s'est vu jumelé voire cohabité par un autre terme « contrôlé » par l'entité qui à son tour est repris des Normes comptables internationales et ce comme le précisent les articles 20 et 21 du décret n°08-156 cité auparavant.

Les actifs sont constitués des ressources contrôlées par l'entité du fait d'évènements passés et destinées à procurer à l'entité des avantages économiques futurs. Le contrôle d'un actif correspond au pouvoir d'obtenir les avantages économiques futurs procurés par cet actif. Les éléments d'actif destinés à servir de façon durable 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. »

Ainsi et pour plus de clarté et afin de dissiper toutes les ambiguïtés, il n'hésite pas à donner des explications ou éclaircissements de ce que l'on doit entendre par actif courant et non courant et de même par passif courant et non courant comme il est stipulé dans la suite de l'article précédent :

« 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 ;

⁽¹⁾ Cf, article 9 du même décret exécutif, cité plus haut.

- 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 » .

Vu l'importance de l'information , surtout pour les deux éléments fondamentaux du bilan (actif et passif) et de la place que représente ce bilan pour toute entité quelle qu'elle soit car l'on peut l'assimiler à la première image ou photo que l'on a sur l'entité voire sa photo d'identité ' Financière ', le législateur donne les explications nécessaires quant au passif par le biais des articles 22 et 23 du même décret cité précédemment :

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

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. »

Pour avoir une idée sur le modèle de **bilan** et étant donné que les textes d'application ne sont pas encore publiés par les autorités algériennes concernées , l'on était contraint de prendre ceux du projet y afférent provenant de l'organe habilité à le faire ultérieurement , soit le Ministre chargé des finances ⁽¹⁾

Il y'a lieu de préciser que les modèles d'états financiers proposés par le projet **SCF** , du Ministère des finances , constituent des modèles de base qui doivent être adaptés à chaque entité afin de fournir des informations financières répondant à la réglementation.

⁽¹⁾ Contenu des rubriques du bilan – Projet , SCF , du Ministère des finances – Juillet 2006 , cf. Sommaire, annexe n°8 p.266.

* Après impression de ce travail, il y'a eu , publication au Journal officiel en date du 25 mars 2009, de l'Arrêté du Ministre des finances, du 26 juillet 2008 , en question , relatif aux différentes rubriques citées dans le « Projet » ci-référencié. Pour plus d'informations ,cf. Sommaire : annexes n° 11 et 12 , p.282... (Journal officiel n°19 du 25 mars 2009) .

En outre, la colonne 'note' figurant sur chaque état financier permet d'indiquer face à chaque rubrique le renvoi aux notes explicatives figurant éventuellement dans l'Annexe.

C'est ainsi, que le premier état financier qui est le bilan, se présente comme suit :

BILAN (ACTIF)

Exercice clos le

ACTIF N N
Brut Amort./Prov.
ACTIF IMMOBILISE (NON COURANT)
Ecart d'acquisition (ou goodwill) 207 2807, 2907
Immobilisations incorporelles 20 (hors 207) 280 (hors 2807/2907) (hors 2907)
Immobilisations corporelles 21 / 22 (hors 229) 281, 282, 291, 292
Immobilisations en cours 23 293
Immobilisations financières
Titres mis en équivalence – entreprises associées 265
Autres participations et créances rattachées 26 (hors 265 & 269)
Autres titres immobilisés 271/272/273
Prêts et autres actifs financiers non courants 274/275/276
TOTAL ACTIF NON COURANT
ACTIF COURANT
Stocks et en cours 30 à 38 39
Créances et emplois assimilés
Clients 41 (hors 419) 491
Autres débiteurs 409, Débit [42, 43, 44 (hors 444 à 448), 45, 46, 486, 489] 495,
Impôts 444, 445, 447
Autres actifs courants Débit 48
Disponibilités et assimilés
Placements et autres actifs financiers courants 50 (hors 509)
Trésorerie 519 & autres Débit 51 / débit 52 /, 53, 54 59
TOTAL ACTIF COURANT
TOTAL GENERAL ACTIF

Le passif, à son tour est présenté comme suit :

BILAN PASSIF

Exercice clos le

PASSIF N

CAPITAUX PROPRES
Capital émis (ou compte de l'exploitant) 101, 108
Capital non appelé 109

Primes et réserves (Réserves consolidées (1)) 104, 106 Ecart de réévaluation 105 Ecart d'équivalence (1) 107 Résultat net (Résultat net part du groupe) (1) 12 Autres capitaux propres – Report à nouveau 11 Part de la société consolidante) (1) Part des minoritaires (1) TOTAL I PASSIFS NON-COURANTS Emprunts et dettes financières 16, 17 Impôts (différés et provisionnés) 134,155 Autres dettes non courantes 229 Provisions et produits comptabilis. d'avance 15 (hors 155) , 131, 132 TOTAL PASSIFS NON COURANTS II PASSIFS COURANTS Fournisseurs et comptes rattachés 40 (hors 409) Impôts Crédit 444, 445,447 Autres dettes 419, 509, Crédit[42,43, 44 (hors 444 à 447), 45, 46, 48 Trésorerie Passif 519 et autres Crédit51, crédit 52 TOTAL PASSIFS COURANTS III TOTAL GENERAL PASSIF

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

Voyons maintenant qu'en est – il du modèle de bilan présenté en annexe de la norme IAS 1 ?

Modèle de bilan présenté en annexe de la norme IAS 1

Actifs non courants -Immobilisations corporelles -Goodwill -Autres immobilisations Incorporelles -Participations dans les entreprises associées(mise en équivalence) -Titres disponibles à la vente		Capitaux propres attribuables aux actionnaires de la société mère -Capital émis -Autres réserves -Bénéfices non distribués -Montants comptabilisés directement en capitaux propres relatifs à des actifs non courants destinés à être cédés Intérêts minoritaires Total capitaux propres Passifs non courants	
---	--	--	--

<p>Actifs courants -Stocks -Créances clients -Autre actifs courants -Trésorerie et équivalents Actifs classés en actifs non courants destinés à être cédés</p>		<p>-Emprunts à long terme -Impôts différés -Provisions à long terme Passifs courants -Fournisseurs et autres créditeurs -Emprunts à court terme -Partie courante des emprunts à long terme -Impôts exigibles -Provisions à court terme Passifs directement associés à des actifs classés en actifs non courant destinés à être cédés</p>	
---	--	---	--

En comparant les deux (2) bilans , il en ressort que les rubriques et les comptes principaux y figurent de part et d'autres et que le système comptable algérien a réellement opté pour la convergence avec les Normes internationales IFRS .

Il est à noter aussi , que ce modèle ne comporte pas de rubrique résultat « résultat de l'exercice ». Ce dernier peut être intégré dans la rubrique « bénéfices non distribués » ou faire l'objet d'une rubrique spécifique.

Cependant ,il y'a lieu aussi ,de savoir que ce modèle présenté est celui du guide d'application annexé à la norme IAS 1(version 2003), corrigé pour tenir compte de la norme IFRS 5 « Actifs non courants destinés à être cédés et abandons d'activités ».⁽¹⁾

2-1-2 : Compte de résultats

Après avoir eu , une idée sur le premier état financier qui est le bilan , voyons à présent le deuxième état qui est le compte de résultat .

Cet état revêt aussi quant à lui, une importance capitale.

Si l'on a assimilé le bilan à une 'photo' (financière) de l'entité le compte de résultats quant à lui peut être le 'film' (financier) qui nous permet de comprendre cette photo (le bilan).

En outre, si la photo est considérée comme fixe, statique ou figée, il n'en est pas de même pour le film qui est là pour nous expliquer comment on est arrivé à cette image (photo).

Donc, l'on voit bien que les deux états sont complémentaires et ne peuvent se dissocier, étant donné leur complémentarité.

⁽¹⁾ Pour plus d'informations à ce sujet,cf. Robert OBERT , pratique des normes IFRS,op.cité, p91.

Le projet de Système comptable financier algérien , émanant du Ministère des finances propose le modèle suivant ⁽²⁾:

COMPTE DE RESULTAT
(par nature)

Période du..... au.....N

Ventes et produits annexes 70
Variation stocks produits finis et en cours 71
Production immobilisée 72
Subventions d'exploitation 74
I - PRODUCTION DE L'EXERCICE
Achats consommés 60
Services extérieurs et autres consommations 61 & 62
II - CONSOMMATION DE L'EXERCICE
III - VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION (I - II)
Charges de personnel 63
Impôts, taxes et versements assimilés 64
IV - EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION
Autres produits opérationnels 75
Autres charges opérationnelles 65
Dotations aux amortissements, provisions et pertes de valeur 68
Reprise sur pertes de valeur et provisions 78
V - RESULTAT OPERATIONNEL
Produits financiers 76
Charges financières 66
VI - RESULTAT FINANCIER
VII - RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOTS (V + VI)
Impôts exigibles sur résultats ordinaires 695 & 698
Impôts différés (Variations) sur résultats ordinaires 692 & 693
TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES ORSDINAIRES
TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRES
VIII RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRES
éléments extraordinaires (produits) (à préciser) 77
Eléments extraordinaires (charges)) (à préciser) 67
IX - RESULTAT EXTRAORDINAIRE
X - RESULTAT NET DE L'EXERCICE
Part dans les résultats nets des sociétés mises en équivalence (1)
XI RESULTAT NET DE L'ENSEMBLE CONSOLIDE (1)
Dont part des minoritaires (1)
Part du groupe (1)

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

Voyons à présent, l'un des modèles de compte de résultat

⁽²⁾ En réalité , le projet propose deux (2) modèles , l'un appelé par nature et l'autre par fonction, exactement comme l'ont fait les Normes internationales IFRS .

(charges par nature) présenté par les Normes internationales IFRS .

La norme IAS1 dans son guide d'application annexé (version 2003) présente deux modèles de comptes de résultat, l'un présentant les charges analysées par fonction ,l'autre présentant les charges analysées par nature ⁽¹⁾.

En réalité, Il en existe plusieurs , seulement , l'on s'est fixé sur celui – là , pour la simple raison que pour notre travail,nous avons pris celui par nature ⁽²⁾.

Modèle de compte de résultat (charges par nature) (en liste)

Activités maintenues	
Produits des activités ordinaires	
Autres produits	
Variations des stocks des produits finis et en cours	
Production immobilisée	
Marchandises et matières consommées	
Frais de personnel	
Amortissements et dépréciations	
Dépréciation des immobilisations corporelles	
Autres charges	
Charges financières	
Quote - part dans le résultat net des entités associés	
Résultat avant impôt	
Charge d'impôt sur le résultat	
Résultat de l'exercice relatif aux activités maintenues	
Activités abandonnées	
Résultat de l'exercice des activités abandonnées	
Résultat de l'exercice	
Attribuable à :	
Actionnaires de la société mère	
Intérêts minoritaires	

Il est important de souligner que les modèles de comptes de résultat, n'ont pas un caractère obligatoire, comme les modèles de bilan , de tableau de flux de trésorerie et de tableau de variation des capitaux propres

⁽¹⁾ Pour de plus amples informations,cf . Robert OBERT pratique des normes IFRS , op.cité , pp.81,82.

⁽²⁾ Le modèle par fonction , puise ses informations de la comptabilité analytique .

L'on voit bien une fois de plus que les rubriques principales Sont presque les mêmes, que ce soit pour le SCF ou pour les Normes internationales IFRS ⁽¹⁾.

2-1-3 : Tableau des flux de Trésorerie

C'est un tableau qui intéresse beaucoup les utilisateurs, car effectivement il leur permet d'avoir une idée claire sur la capacité de l'entité concernant ses flux de trésorerie et aussi de ses équivalents de trésorerie, que ce soit pour les recettes et de même pour les dépenses.

Avec ce tableau Ils sauront aussi la réponse à la question suivante : d'où provient l'argent et en quoi , il est dépensé ou utilisé ?

Voyons, ce que renferme, ce tableau comme rubriques à partir du modèle proposé par le projet du Ministre des finances qui se présente comme suit ⁽²⁾:

**TABLEAU DES FLUX DE TRESORERIE
(Méthode directe)**

Période du... au...
Note Exercice N Exercice N-1

<p>Flux de trésorerie provenant des activités opérationnelles Encaissement reçus des clients Sommes versées aux fournisseurs et au personnel Intérêts et autres frais financiers payés Impôts sur les résultats payés Flux de trésorerie avant éléments extraordinaires flux de trésorerie lié à des éléments extraordinaires (à préciser) Flux de trésorerie net provenant des activités opérationnelles (A) Flux de trésorerie provenant des activités d'investissement Décaissements sur acquisition d'immobilisations corporelles ou incorporelles Encaissements sur cessions d'immobilisations corporelles ou incorporelles Décaissements sur acquisition d'immobilisations financières Encaissements sur cessions d'immobilisations financières Intérêts encaissés sur placements financiers dividendes et quote-part de résultats reçus Flux de trésorerie net provenant des activités d'investissement (B)</p>
--

⁽¹⁾ L'on rappelle à ce niveau ,que l'appellation actuelle des Normes comptables internationales est plutôt Normes internationales IFRS qui veut dire aussi toutes les Normes internationales confondues soit : IAS , IFRS , SIC et IFRIC .

⁽²⁾ Lesarticles 35 et 36 du décret n° 08-156 du 26.05.2008, ,précisent que le détail des rubriques , le modèle et la présentation des tableaux de flux de trésorerie et celui de variation des capitaux propres sont fixés par arrêté du Ministre chargé des finances.

<p>Flux de trésorerie provenant des activités de financement Encaissements suite à l'émission d'actions Dividendes et autres distributions effectués Encaissements provenant d'emprunts Remboursements d'emprunts ou d'autres dettes assimilés Flux de trésorerie net provenant des activités de financement (C) Incidences des variations des taux de change sur liquidités et quasi – liquidités Variation de trésorerie de la période (A+B+C) Trésorerie et équivalents de trésorerie à l'ouverture de l'exercice Trésorerie et équivalents de trésorerie à la clôture de l'exercice Variation de trésorerie de la période Rapprochement avec le résultat comptable</p>
--

Si le premier modèle présente la méthode dite « directe », qu'en est-il du deuxième modèle, qui s'intéresse à la méthode appelée « indirecte » ?
 C'est ce que nous allons voir, à titre d'information uniquement, ci-après :

**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			
Décaissements 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>			

Si l'on compare sommairement les deux tableaux, L' on constate qu'il y'a trop de similitudes entre les deux modèles, la différence réside essentiellement au niveau de la première rubrique qui concerne les activités opérationnelles .

Présentons, à présent leurs semblables (deux modèles uniquement parmi plusieurs...) relatifs aux Normes internationales IFRS et qui sont les suivants :

Modèle de tableau des flux de trésorerie (méthode directe)

(Selon l'annexe IAS 7)

Flux de trésorerie provenant des activités opérationnelles	
Encaissements reçus des clients -Sommes versées aux fournisseurs et au personnel = Flux de trésorerie provenant des activités opérationnelles - Intérêts payés - Impôts sur le résultat payés	
<i>Flux net de trésorerie provenant des activités opérationnelles</i>	
Flux de trésorerie provenant des activités d'investissement -Acquisition filiale sous déduction trésorerie acquise -Acquisition d'immobilisations +Cession d'immobilisations +Produits financiers reçus	
<i>Flux net de trésorerie provenant des activités d'investissement</i>	
Flux de trésorerie provenant des activités de financement +Augmentation de capital +Encaissements provenant d'emprunts à long terme ou de contrats de location -financement -Remboursements provenant d'emprunts à long terme ou de contrats de location -financement Dividendes versés	
<i>Flux net de trésorerie provenant des activités de financement</i>	
Variation nette de trésorerie ou d'équivalents de trésorerie	
Trésorerie ou d'équivalents de trésorerie à l'ouverture de l'exercice	
Trésorerie ou d'équivalents de trésorerie à la clôture de l'exercice	

La même remarque faite pour les modèles du SCF, pourrait être faite aussi pour ceux des Normes internationales IFRS .

En effet, la différence réside au niveau de la rubrique des activités opérationnelles, pour les activités d'investissement et de financement elles sont presque identiques, comme, l'on peut le constater à partir du tableau suivant :.

Modèle de tableau des flux de trésorerie(méthode indirecte)
(Selon l'annexe IAS 7)

Flux de trésorerie provenant des activités opérationnelles	
Résultat des activités ordinaires avant impôts +Ajustement s pour amortissements et provisions +Charges financières -Produits financiers + ou (-) Résultat de change + ou (-) Variation besoin de fonds de roulement opérationnel -Intérêts (sur activités opérationnelles) payés -Impôts sur le résultat payés	
<i>Flux net de trésorerie provenant des activités opérationnelles</i>	
Flux de trésorerie provenant des activités d'investissement	
-Acquisition filiale sous déduction trésorerie acquise -Acquisition d'immobilisations +Cession d'immobilisations +Produits financiers reçus	
<i>Flux net de trésorerie provenant des activités d'investissement</i>	
Flux de trésorerie provenant des activités de financement	
+Augmentation de capital +Encaissements provenant d'emprunts à long terme ou de contrats de location -financement -Remboursements provenant d'emprunts à long terme ou de contrats de location -financement Dividendes versés	
<i>Flux net de trésorerie provenant des activités de financement</i>	
Variation nette de trésorerie ou d'équivalents de trésorerie	
Trésorerie ou d'équivalents de trésorerie à l'ouverture de l'exercice	
Trésorerie ou d'équivalents de trésorerie à la clôture de l'exercice	

Il reste cependant clair, qu'une grande similitude existe entre les modèles **SCF** et ceux des Normes internationales **IFRS** ce qui confirme une fois de plus l'intention et aussi la volonté du Législateur algérien quant à son choix dans un premier temps pour la convergence et à une date ultérieure pour une

adoption totale et officielle, voire, une conformité sans réserves à ces Normes IFRS.

2- 1- 4 : Tableau de variation des capitaux propres

Afin que les utilisateurs puissent disposer d'une information financière qui soit la plus fiable possible, le tableau de variation des capitaux propres donne en quelque sorte, une analyse des mouvements ayant affecté chacune des rubriques constituant les capitaux propres de l'entité au cours de l'exercice.

Le projet de système comptable financier algérien (SCF), propose le modèle suivant ;

ETAT DE VARIATION DES CAPITAUX PROPRES

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

Les Normes internationales IFRS, ont présenté leur modèle dont voici les rubriques :

	Capital	Autres réserves	Ecart de conversion	Bénéfices non distribués	Total	Intérêts minoritaires	Total Capitaux propres
Bilan au 31.12							

Chapitre 3 : Référentiel national ou le système comptable financier algérien SCF

.N-1							
Effets des changts. des méth. comptables							
Bilan corrigé							
Changements capitaux propres en N -Profits sur réévaluations immobilisations -Pertes sur réévaluations immobilisations Titres disponibles à la vente -Gains ou pertes portés en cap. Propres -Transfert vente en résultat Couverture de flux de trésorerie : -Gains et pertes portés en cap. Propres -Transfert au résultat de la période -Transfert à la valeur comptable de l'élément couvert							

* Modèle de tableau de variation des capitaux propres
(d'après guide d'application norme IAS 1 – 2003)

Suite et fin du : **Modèle de tableau de variation des capitaux propres
(d'après guide d'application norme IAS 1 – 2003)**

-Différences de change liées aux conversions				
--	--	--	--	--

-Impôts sur les éléments portés ou transférés en capitaux propres -Résultat net comptabilisé directement en capitaux propres -Résultat net de la période				
Total profits et pertes comptabilisés dans la période				
Dividendes Augmentation de capital				
Bilan au 31.12. N				

L'on retrouve les postes les plus significatifs, dans les deux modèles du **SCF** et aussi des Normes **IFRS** ⁽¹⁾ .

Après avoir donné un aperçu , ne serait-ce, assez général , sur les quatre (4) principaux états financiers que ce soit pour ceux du Système comptable financier algérien et de même , ceux des Normes internationales **IFRS** , on peut en conclure que l'Algérie est bien décidée à se conformer à ces dernières , mais c'est une question plus ou moins de temps , qui sûrement trouve son explication à la non préparation des Entités algériennes à cet événement de taille , et ce, en plus d'autres effets négatifs qui pourraient toucher sérieusement l'économie nationale en optant pour une transition hâtive à ces Normes **IFRS** , sans une préparation appropriée.

2-1-5 : Annexe aux états financiers

Si le conseil **IASB** , a prévu un cinquième document qui est « Annexe des états financiers », ceci n'est pas du tout fortuit , bien au contraire , il est aussi important que les autres et il en fait partie intégrante de ces derniers et obéit aux mêmes règles et principes qui régissent les états financiers au sujet de l'établissement des éléments d'information chiffrés .

⁽¹⁾ Pour davantage d'informations, cf , Robert OBERT , pratique des normes IFRS , op.cité , pp.105,106.

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 et ce pour une meilleure compréhension de ces états tout en complétant autant que possible les informations utiles aux lecteurs des comptes en leur donnant les explications dont ils ont besoin.

Cependant une inscription dans l'annexe ne peut, en aucun cas se substituer à une inscription dans un des autres documents des Etats Financiers.

En effet, pour la compréhension des opérations figurant sur les états financiers, le projet émanant du Ministère des finances énumère certains éléments qui doivent figurer en **Annexe** et qui sont les suivants :

- « 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 outre, il est aussi précisé que l'annexe ne doit comprendre que les informations significatives ⁽¹⁾, susceptibles d'influencer le jugement que les destinataires des documents peuvent porter sur le patrimoine, la situation financière et le résultat de l'entreprise, en attirant l'attention sur les points suivants :

- « 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,

⁽¹⁾ Pour plus de précisions, cf., article 37 du décret n° 08-156 du 26.05.2008 et ce en plus du projet de SCF, du Ministère des finances – Juillet 2006. Cf. Sommaire du projet, annexe n° 8, p. 266.

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 oeuvre 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).

h) Etat de l'actif immobilisé en indiquant pour chaque poste : les entrées, les sorties et les virements de poste à poste.

2 - 2 : DE LA CONSOLIDATION ET DES COMPTES COMBINES

Toute entité qui a son siège ou son activité principale sur le territoire national et qui contrôle une ou plusieurs autres entités établit et publie chaque année les **états financiers consolidés** de l'ensemble constitué par toutes ces 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.

Une entité est considérée contrôlant une autre entité dans les cas suivants ⁽¹⁾:

- « - **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 ».**

En plus des autres dispositions prévues dans ce domaine, la consolidation des comptes vise à présenter la situation financière et le résultat **d'un groupe d'entités comme s'il s'agissait d'une entité unique.** ⁽²⁾

L'établissement et la publication des états consolidés sont à la charge des organes sociaux de l'entité dominante de l'ensemble consolidé, dite **entité consolidante**.

Cependant, les entités présentes sur le territoire national qui forment un ensemble économique soumis à **une même autorité de décision** située

⁽¹⁾ Pour plus d'informations, cf, aux articles 39 et 40 du décret exécutif cité précédemment.

⁽²⁾ Cf, Jean Montier, Gilles Scognamig, Techniques de consolidation-Exercices et applications, Economica, Paris, 1995, p.19...

ou non sur le territoire national, sans qu'existent entre elles de liens juridiques de domination, établissent et publient des comptes dénommés **comptes combinés**, comme s'il s'agissait **d'une seule entité**.

L'établissement et la publication des **comptes combinés** obéissent aux règles prévues en matière de **comptes consolidés**, sous réserve des dispositions résultant de la spécificité des comptes combinés liée à l'absence de liens de participation en capital.

2 - 3 : DES CHANGEMENTS D'ESTIMATIONS ET DE METHODES COMPTABLES

Les dispositions des articles 37 et 38 de la loi relative au **SCF** vont de pair, avec ce que préconise la norme internationale **IAS 8**.

En effet , une entité peut procéder à des changements d'estimations comptables ou de méthodes comptables lorsque ceux-ci ont pour but une amélioration qualitative des états financiers.

Les changements d'estimations comptables sont fondés sur les changements des circonstances sur lesquelles une estimation est effectuée, une meilleure expérience ou de nouvelles informations et permettent d'obtenir et de fournir une information plus fiable.

Les changements de méthodes comptables concernent les modifications de principes, bases, conventions, règles et pratiques spécifiques appliqués par une entité pour établir et présenter ses états financiers.

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

Elément nouveau par rapport à l'ancienne présentation (**PCN**) , et comme le stipule l'article 13 du décret exécutif n°08-156 cité précédemment :

« Tout évènement 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 ».

Cependant, si un évènement 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 évènement 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.

Veillant au **principe de prudence** édicté par la législation et la réglementation en vigueur, les actifs et les produits ne doivent pas être **sur-évalués**, 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.

En plus de la comptabilisation précédente (**PCN**), 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⁽¹⁾.

⁽¹⁾ cf, aux articles 6 de la loi n°07-11 du 25.11.2007 et 18 du décret exécutif n° 08-156 du 26.05.2008, textes cités plus haut .

**CHAPITRE 4 : PARTIE PRATIQUE :
ETUDE DU CAS DE L'ENTITE
« SKIKDA CONTAINERS SERVICES »
- SCS-**

**SECTION 1 : PRESENTATION DE L'ENTITE
« Skikda Containers Services « S.C.S »**

1-1: Capital et Siège social

Suite à la convention du 20 Juillet 1999 et en date du 25 Mars 2000 fût crée l'entreprise **S.C.S** : société par actions (S.p.a) au capital de **130.000.000 DA** avec une participation de l'E.N.D.V.P pour un montant de 54430648.20 DA soit 42% et de celle de l'Entreprise Portuaire de Skikda (E.P.S) pour un montant de 75569351.80 DA soit 58%.

*Capital social - **2008** : **239.000.000 DA.**

L'entreprise nationale de distribution des véhicules particuliers « ENDVP » spécialisée dans le transport et le transit ,société »mère » dont le siège se trouve à Alger,était à l'origine de la création de **S.C.S.**

Cependant, l'un des objectifs essentiels de **S.C.S** reste la contribution au désengorgement de l'activité de l'entreprise portuaire de skikda.

S' étalant sur une superficie de 18.653.35 m2 ,son siège se trouve au niveau de la zone industrielle ' Hammadi KROUMA ' à Skikda.

* Adresse : Skikda – Zone de dépôt HAMROUCHE.Hamoudi
B.P : 260 – SKIKDA .

Le nombre total de ses travailleurs au 31.08.2008 est de : 84 agents. La situation se présente comme suit :

1-2 : Effectifs

Répartition des effectifs par catégorie

Rép./Catég	Administ	Soutien	Exploitation		Total	Mvemt.	Mvmt
	P	T	P	T		Entrée	Sortie
Cadres Dir	01	00	00	00	01	00	00
Cadres	01	02	00	01	04	00	00
Sup	02	04	02	00	08	01	00
Cadres	01	01	00	05	07	00	00
A/Maîtrise	09	18	00	37	64	06	02
A/Exécut.							
Total :	14	25	02	43	84	07	02

Directeur Général : M. **ZEBIRI. Aissa**

Assistant DG / Chargé de l'audit interne: M. **AMEZIANE. Souhil.**

Directeur de l'Exploitation : M. **BAAZIZ. Hamid.**

Chef service commercial : M. **SOUAMES. Toufik.**

1-3 : Matériel

Au **31.08.2008** l'état du parc se présente comme suit :

-	Total	En service	En panne	OBS
Chariots élevateurs	7	6	1	-
Camions	-	-	-	-
-P.Egins	2	2	0	-
-Camions 35T	2	2	0	-
-Camions 20T	26	23	3	01 * en instance de réforme
Grue	1	0	1	* A rénover
Véhicules	5	2	3	
Véhicules Utilitaires	2	1	1	

* Moyens privés conventionnés avec **S.C.S** : Flotte de 30 camions de 20T et 4 portes chars de 35 T et 65 T.

1-4 : Activités principales

- Entreposage des conteneurs,
- Transport,
- Manutention,
- Transit / Dédouanement,
- Autres (Regroupage de fret, Export, Empotage et Dépotage de conteneurs...ect).
- * Agrément douanier ,
- * Agrément du Ministre des Transports.

Les chiffres ci-après , nous éclairent plus sur la capacité de ces activités :

- Nombre de conteneurs traités : 61.492 Teu / Année.
- Tonnage : près de 200.000 Tonnes / Année.
- Toutes les prestations (Manutention ,transport) sont assurées contre tous les risques par la CASH de Skikda .
- SCS met à la disposition l'ensemble des moyens nécessaires aux projets de transport (Chauffeurs, Mécaniciens, Clarkistes , Autres...).

1-5 : Références professionnelles

- Toutes les entreprises publiques du secteur de Skikda ,
- Sonelgaz centrale thermique de Skikda ,
- Sonelgaz de Skikda,
- CAMEG ,filiales de Sonelgaz,
- Consignataires/Armateurs(MSCA , -GSA-Maersk-Ams-Cnan-Gema-Walship-Seacom-CMA),
- Amc El Eulma,
- Enicab de Biskra,
- Erce (Ain Touta, Ain Kébira, Hédjer Soud, Hamma Bouziane,
- Engi de Skikda , ENMTP – CPG Constantine,
- Medco-ENIP ,
- GERMAN- Constantine,
- Autres pivés ...
- * - Certificat de félicitation de la Wilaya de Skikda.

**SECTION 2 : CONVERSION DE LA NOMENCLATURE
DES COMPTES PCN (Entité « SCS »)
à celle du SCF**

Avant de passer à l'application de certaines normes chose que nous abordons au niveau de la section suivante, nous avons jugé opportun et indispensable de commencer par un premier travail qui consiste à présenter pour l'exercice clos 2006 , les deux (2) états financiers principaux de SCS à savoir : le Bilan et le Compte de résultats et ce , selon la forme SCF en mettant en relief la nouvelle nomenclature des comptes qui ,rappelons –le ressemble beaucoup à celle du Plan comptable général (PCG) français pour ne pas dire quelles sont presque les mêmes ⁽¹⁾.

Pour ce qui est des trois (3) autres états financiers prévus par la Loi y afférente, nous n'avons pas vu l'intérêt pour le moment de le faire et nous avons préféré les présenter lors d'une étape ultérieure.

Pour ce faire , nous avons supposé aussi , que par ailleurs, toute chose reste telle quelle soit sans aucun changement .

Ceci constituerait pour nous le premier socle de notre travail qui va nous permettre de comprendre aisément, le pourquoi du travail que l'on va entreprendre par la suite.

Le tableau ci-après nous aide à bien visualiser cette tâche et avoir des éclaircissements sur certains points importants :

**PRESENTATION SYNTHETISEE DE LA CONVERSION
* Comptes de Bilan**

⁽¹⁾ Cf. Page 4.

C l a s s e	N° Comptes	Nomenclature des comptes PCG (France)	N° Com ptes	Nomenclature des comptes SCF (Algérie)	N° Co mpt es	Nomenclature des comptes PCN (Algérie)
		<u>ACTIF NON COURANT</u>		<u>ACTIF NON COURANT</u>		
					20	Frais préliminaires
2	20	Immobilisations incorpor. 20	20	Immobilisations incorporelles 20	21	Valeurs incorporelles
	207	Fonds commercial 207	207	Ecart d'acquisition(Goodwill)207		
	-		204	Logiciels, inform. et assimilés204		
	21	Immobilisat. Corporelles.21	21	Immobilisations corporelles21		
	211	Terrain211	211	Terrain 211	22	Terrain
	212	Agencet.et amgt.du Terr.212	212	Agencet.et amgt.du Terr.212		
	213	Constructions 213	213	Construction213	24	Equipements de prd.
	215	Installations techniques,matériels et outillages industriels 215	215	Installations techniques,matériels et outillages industriels 215	25	Equipements sociaux
	218	Autr. immobilisat.corpo.218	218	Autres immobilisations corpo.218		
	22	Immob.mise en concess.22	22	Immobilisat. en concession 22		
	23	Immobilisations en cours 23	23	Immobilisations en cours 23	28	Investissemnt.en cours
	27	Autres immobilis.financ 27	27	Autres immobilisations financ 27		
	28	Amortissements 28	28	Amortissements 28	29	Amortissemnt.des invts
	29	Dépréciation des immobi 29	29	Perte de valeur sur mmobilisati29		
				<u>ACTIF COURANT</u>		
3	31	Matières prem.et fournit. 31	31	Matières prem.et fournitures31	30	Marchandises30.
4	40	Fourniss.et cptes ratt. 40	40	Fourniss.et cptes rattachés 40	31	Mat.et fournit.31
	41	Clients et cptes rattachés41	41	Clients et cptes rattachés 41	530	Fournisseurs 53
	411	Clients 411	411	Clients 411	470	Clients 470
	413	Clients ,effets à recev. 413	413	Clients ,effets à recevoir 413		
	416	Clients douteux ou litigieux416	416	Clients douteux 416		
	*	*** 417 ?	417	Créa.sur trav. ou prest.en .cr. 417		
	418	Clients-prd.non.enc.fact418	418	Clients- prod.non encore.fact.418		
5	51	Banques,établissements financiers et assimilés51	51	Banques,établis.ts financiers et assimilés 51	48	Disponibilités
	53	Caisse53	53	Caisse 53	485	Etablis.Bancaires 485
	54	Régies d'avances et accreditifs 54	54	Régies d'avances et accreditifs 54	487	Caisse 487
	49	Dépréciation ds comptes de tiers49	49	Pertes de valeur sur comptes de tiers49	488	Régie et accrédfs. 488
				<u>BILAN (Passif)</u>	49	Prov. Pour dép.créanc.49
	10	Capital et réserves	10	Capital,réserves et assimilés	10	Fonds social 10
	101	Capital 101	101	Capital émis(Capital social,ou fonds de dotation ou fonds d'exploitation) 101	12	Primes d'apports 12
1	105	Ecart de réévaluation 105	105	Ecart de réévaluation 105	15	Ecart de réévaluation
	106	Réserves 106	106	Réserves(Réserves légale,statutaire,ordinaire, réglementée) 106	13	Réserves 13

11	REPORT A NOUVEAU 11	11	REPORT A NOUVEAU 11	18	Résult.en.inst..aff 18
12	RESULTAT DE L'EXERCICE 12	12	RESULTAT DE L'EXERCICE 12	88	Résultat de l'exerc.88
15	PROVISIONS 15	15	PROVISIONS POUR CHARGES-PASSIFS NON COURANTS 15	19	prov.pr.pert.et chg.19
16	EMPRUNTS ET DETTES ASSIMILEES16	158	Autres provisions pour charges-passifs non courants158	521	Empts bancaires.521
18	CPTES DE LIAISON DES ETABLISSEMENTS ET SOCIETES en.particip.18	16	EMPRUNTS ET DETTES ASSIMILEES16	17	Liaisons inter-unit.17
*	* inexistant 19	18	COMPTES DE LIAISON DES ETABLISSEMENTS ET SOCIETES EN PARTICIP. 18		
40	Fourniss.et cptes.ratt.40	*	* disponible 19		
401	Fournisseurs 401	40	Fourniss. et comptes rattachés 40	530	Fournisseurs. 530
403	Fourniss. -effets à payer403	401	Fourniss.de stocks et services401		
404	Fourniss.d'immobilisat.404	403	Fournisseurs -effets à payer403		
405	Fourn.d'immob.eff.à.p.405	404	Fournisseurs d'immobilisat.404		
408	Fourn.fact.non.parven.408	405	Fourniss.d'immob.eff.à payer405		
42	Personnel et cptes.ratt.42	408	Fourniss.fact.non.parven.408		
421	Personnel,rémunt. dues421	42	Personnel et cptes rattachés42		
422	Comités d'entrp.d'établ.422	421	Personnel,rémunérat. dues421	563	Personnel. 563
428	Personnel,chges à payer et produits à recevoir 428	422	Fonds des œuvres sociales 422		
43	Sécurité sociale et autres organismes sociaux 43	428	Personnel,chges à payer et produits à recevoir 428	568	Organ.sociaux. 568
431	Sécurité sociale 431	43	Organismes sociaux et comptes rattachés 43		
437	Autrs organism.sociaux 437	431	Sécurité sociale 431		
44	Etat et autres collectivités publiques 44	432	Autres organismes sociaux		
442	Etat,impôts et taxes recouvr.sur des tiers 442	438	Org..soc.chg.à.p. et prd.à.rec.438		
444	Etat , impôts sur les bénéfices 444	44	Etat, collect.publiques,organism.internationaux et comptes rattachés 44		
447	Autres impôts ,taxes et versements assimilés 447	442	Etat,impôts et taxes recouv. sur des tiers 442		
47	Comptes transitoires ou d'attente 47	444	Etat , impôts sur les résultats 444		
		447	Autres impôts ,taxes et versements assimilés 447		
		47	Comptes transitoires ou d'attente 47		

* Il est important de souligner à ce niveau que la France vient de créer l'Autorité des Normes Comptables (ANC)⁽¹⁾. Celle –ci a pour objet de renforcer le processus français de normalisation Comptable en remplacement du Conseil National de la Comptabilité (CNC).

Cette Ordonnance fusionne le CNC et le CRC (Comité de la Réglementation Comptable). Elle simplifie le dispositif actuel dans lequel deux (2) instances différentes ,le CNC et le CRC intervenaient dans le processus d'adoption de la réglementation comptable .

La première donnait un avis sur les projets de règlements comptables adoptés , ensuite par la seconde .

⁽¹⁾ Cf. Ordonnance n°2009-79 du 22.01.2009 (Journal Officiel de la République française).

Comptes de résultats

N° Cptes	Intitulés comptes PCG	N° Cptes	Intitulés comptes SCF	N° Cptes	Intitulés comptes PCN
70	Ventes de produits fabriqués ,prestations de services ,marchandises 70	70	Vente de marchandises et de produits fabriqués, vente de prestations de services et produits annexes 70	70	Vente de marchandises70
71	Productions stockées (ou déstockage)71	72	Productions stockées ou destockées72	71	Productions71 vendues
72	Production immobilisée72	73	Productions immobilisées73	72	Productions stockées72
74	Subventions d'exploitation74	74	Subventions d'exploitation74	74	Prestations fournies74
75	Autres produits de gestion courante75	75	Autres produits opérationnels75	75	Tranfert de charges de production75
76	Produits financiers76	76	Produits financiers76	76*	*
77	Produits exceptionnels77	77	Eléments extraordinaires (Produits)	77	Produits divers77
78	Reprises sur amortissements, dépréciations et provisions78	78	Reprises sur pertes de valeur et provisions78	78	Transfert de charges d'exploitation78
79	Transfert de charges79				
60	Achats (sauf 603)60 603=Variation des stocks (Approv. et marchandises).	60	Achats consommés60	60	Marchandises consommées
61	Services extérieurs61	61	Services extérieurs61	61	Matières premières consommées61
62	Autres services extérieurs62	62	Autres services extérieurs62	62	Services extérieurs62

63	Impôts,taxes et versement Assimilés63	63	Charges de personnel 63	63	Charges de personnel63
64	Charges de personnel64	64	Impôts ,taxes et versements Assimilés64	64	Impôts et taxes64
65	Autres charges de gestion courante65	65	Autres charges opérationnelles65	65	Frais financiers 65
66	charges financières 66	66	Charges financières66	66	Frais dives 66
67	Charges exceptionnelles 67	67	Eléments extraordinaires (charges)67	*	*Disponible67
68	Dotation aux amortissements, dépréciations et provisions68	68	Dotations aux Amortissements, provisions et perte de valeur68	68	Dotations aux amortissements et aux provisions68
69	Participation des salariés, impôts sur les bénéfices et assimilés69	69	Impôts sur les résultats et assimilés69	69	Charges exceptionnelles 69
		695 698	Impôts exigibles sur résultats ordinaires		
		692 693	Impôts différés su résultats ordinaires		

Il y'a lieu d'attirer l'attention sur le fait que le projet de système comptable financier (SCF) du Ministère des finances algérien de juillet 2006⁽¹⁾ , pose des interrogations pour ce qui est de certains numéros et désignations de quelques comptes, comparativement à ceux de 2003 et 2005.

⁽¹⁾ Cf. Sommaire du projet de SCF , Annexe n°8, p. 266.

Cependant , et tant que le texte officiel n'est pas encore publié , nous ne pouvons , prendre acte de ces remarques et par conséquent , on en fait abstraction .

Ainsi et après avoir passé en revue les comptes essentiels de bilan et de gestion concernant ceux du **PCN** , **SCF** et **PCG** , pour avoir une idée plus ou moins claire et assez complète , l'on remarque que la nomenclature a bien changé par rapport à l'ancienne présentation.

Pour cela , il appartient aux responsables de **SCS** , ainsi que pour tous ceux des autres Entités algériennes d'entamer une procédure de préparation pour son éventuelle application afin de se familiariser le plus possible , même si le texte officiel n'est pas encore publié .

L'expérience du **PCG** français dans ce domaine, et l'historique vécu entre les deux pays dans ce créneau plus particulièrement qu'est la comptabilité, laissent prétendre que le projet élaboré par le Ministère des finances algérien qui est l'organe chargé de mettre en place les textes réglementaires, ne pourrait avoir que de minimes modifications, s'il y en ait.

Avec une telle démarche , ceci pourrait faire gagner à ces Entités suffisamment de temps et leur permettrait ainsi de faire profiter au mieux à leurs cadres en général et plus particulièrement à ceux qui sont concernés par la comptabilité de prendre toutes les mesures nécessaires (Assister à des cours ad - hoc, participer aux stages pratiques, séminaires et autres...) pour être au rendez-vous dans les meilleures conditions possibles.

Parallèlement à cela , l'on voit aisément que la nomenclature des comptes **SCF** ressemble énormément à celle du **PCG** français mis à part quelques différences minimales .

A cet égard, il serait souhaitable pour l'Algérie, de coordonner avec la France dans ce domaine pour unifier les deux nomenclatures des comptes dans un premier temps ce qui arrangerait beaucoup le pays à plus d'un niveau surtout que la tendance universelle va dans le sens de l'unification.

Cela est fort justifié par la mondialisation et la mobilité des ressources humaines, tels que les experts, enseignants, étudiants et diplômés algériens qui ne trouveraient à ce moment là , aucun handicap pour leur travail ou éventuellement pour la recherche éventuelle d'un emploi ⁽¹⁾.

Ces différences qui ne sont pas de taille, nuiraient plus à l'Algérie qu'elles ne lui profiteraient et ce surtout, sur le plan stratégique .

Dans un deuxième temps, à moyen ou à long terme , la France, l'Algérie

⁽¹⁾ Cf. Otmane BEKENNICHE , la Coopération entre l'Union européenne et l'Algérie , l' Accord d' Association, Office des publications universitaires,Alger, 2006, p.33.

et les autres pays appliquant depuis longtemps la nomenclature des comptes dont le rôle qu'elle joue est d'un apport considérable et incontestable , pourraient proposer cette dernière comme principe à adopter par les Normes comptables internationales

(**IFRS**) de par l'importante qu'elle requiert à plus d'un titre et surtout de concert avec l'outil informatique et son apport considérable pour la comptabilité .

Après cet exposé succinct et en usant parfois de petites adaptations entre les nomenclatures pour contenir certaines rubriques , nous nous sommes parvenus à l'élaboration des deux (2) états financiers principaux comme présentés ci-après :

BILAN **SCS** : Au 31.12.2006

* Tableau page suivante

N° Cptes	ACTIF	Not e	Montant brut (DA)2006	Amortiss/t Provisions	Montant net (DA)2006
-	Actif non courant		-	-	-
20	Immobilisations incorporelles		-	-	-
204	Logiciels inform. et assimilés		162000.00	21510.00	140490.00
21	Immobilisations corporelles		-	-	-
211	-Terrains Agencem.et		21954500.00	-	21954500.00
212	.aménag. terrain		-	-	-
	-Agenct. et Installation		1897800.89	438192.31	1459608.58
	-Chaussée,terre pleine		24434270.86	8840597.92	15593672.94
	-Clôture		4369000.00	1165066.67	3203933.33
213	Constructions		-	-	-
	-Bâtimts adm.et comm		12656700.00	3375120.00	9281580.00
	-Atelier –hangar		11520000.00	3840000.00	7680000.00
215	Install. Tech,mat et outill. indust.		-	-	-
	-Poste de transf. Eléct.		3648000.00	1216000.00	2432000.00
	-Groupe éctrog.		1499917.00	93157.52	1406759.48
	-Grue auto		4121390.00	2747593.33	1373796.67
	-Chariots élévat.		62497506.30	15690370.6	46807135.70
	-Remorques		32848269.00	6027046.04	26821222.96
	-Matériel lutte incendie		83863.00	51160.36	32702.64
	-Matériels de télécom.		106200.00	22772.92	83427.08
	-Cuves et citernes		63000.00	19600.00	43400.00
	-Matérl. et outill..divers		736541.81	151874.56	584667.25
	-Véhicules detour.		3410595.49	2147658.09	1262937.40
	-Véhicules utilit.		105849071.3	37461432.0	68387639.28
218	Autres immob. corpor.		-	-	-
	-Mobilier de bur.		742133.80	395764.69	346369.11
	-Matériel de bur		315903.55	293808.36	22095.19
	Matériel nformat.		1022806.88	565250.21	457556.67
	-Bâches		7910.51	4878.08	3032.43
Total :	- sous-total : (21)	-	293785380.4	84547343.6	209238036.8

* BILAN : Au 31.12.2006 « Skikda Containers Services »
 (* Actif : suite et fin)

Chapitre 4 : Partie pratique : Etude du cas de l'Entité " Skikda Containers Services" – SCS-

N°Cpte	ACTIF	Not e	Montant brut (DA) 2006	Amortiss- Provisions (DA) 2006	Montant net (DA) 2006
* suite	Actif non courant		-	-	-
22	Immobil.en concess.		-	-	-
23	Immobilisat. en cours		-	-	-
27	Autres immob.financ.		-	-	-
	Total Actif non courant		293947380.40	84568853.68	209378526.80
	Actif courant	-	-	-	-
31	Matières prem.et fournit		970375.94	-	970375.94
40	Fournisseurs et cptes rattac		-	-	-
	-Fournisseurs débiteurs		-	-	-
	Avances et acomptes RRR à obtenir,autres créan.		42300000.00	-	42300000.00
	-Avances pour comptes		-	-	-
	- Avances d'exploitation		-	-	-
41	Clients et cptes rattachés		-	-	-
411	-Clients		21496626.33	-	21496626.33
413	-Clients, effets à recevoir		-	-	-
416	-Clients douteux		-	-	-
	-Clients ,produits non encore facturés		-	-	-
5121	Banques,cptes courants (CPA)		22285993.23	-	22285993.23
53	Caisse		-	-	-
54	Régies d'avances		611.65	-	611.65
	Total : (51,54)		22286604.68	-	22286604.68
	TOTAL ACTIF COURANT		101257388.90	-	101257388.90
	TOTAL GENERAL ACTIF		395204769.25	84568853.68	310635915.57

BILAN : Au 31.12.2006 « **Skikda Containers Services** »

(Passif)

* Tableau page suivante .

N° CPTES	PASSIF	Note	Montant (DA) 2006
10	Capital,Réserves et assimilés		-
101	-Capital émis		130000000.00
106	-Réserves		114831678.74
11	Report à nouveau		-
12	Résultat de l'exercice		44887101.65
	TOTAL I		289718780.4
-	PASSIF NON COURANT		-
15	Provisions pour charges		-
158	-Autres prov.pour charges-Passifs non courants		1387027.59
16	Emprunts et dettes assimilées		-
-	TOTAL PASSIF NON COURANT II		1387027.59
	PASSIF COURANT		
40	Fournisseurs et comptes rattachés		-
401	Fournisseurs de stocks et services		-
4010	-Fournisseurs de stocks		3515371.86
4011	-Fournisseurs de services		546236.34
4040	-Fournisseurs d'immobilisations		2166768.96
4041	-Fournisseurs d'immob.reten.de garantie		21612.67
	Sous - total :		3515371.86
42	Personnel et comptes rattachés		-
421	-Personnel,rémunérations dues		1054719.58
422	-Fonds des œuvres sociales		419236.77
428	-Personnel,charges à payer et prod.à recev.		-
	Sous - total :		1473956.35
43	Organismes sociaux et comptes rattach.		-
431	-Sécurité sociale		935809.52
432	-Autres organismes sociaux		39317.34
	Sous - total :		975126.85
-	Total partiel :		36323363.06

* **BILAN :Au 31.12.2006 « Skikda Containers Services »**
(Passif : suite et fin)

* Tableau page suivante .

N° CPTE S	PASSIF	Note	Montant (DA) 2006
44	Etat,collectivités publiques,organismes internationaux et comptes rattachés		-
442	-Etat ,impôts et taxes recouvr,sur des tiers		172298.37
444	-Etat,impôts sur les résultats		11658150.22
447	-Autres impôts ,taxes et versements assimilés		1639034.78
	Sous – total :		13469483.37
46	Débiteurs divers et créditeurs divers		-
467	Autres comptes débiteurs et créditeurs		-
4671	-Autres comptes débiteurs de l'actif		95718.12
4672	-Autres comptes créditeurs de l'actif		451.05
	Sous – total :		96169.17
	TOTAL PASSIF COURANT :		19530107.59
-	TOTAL GENERAL PASSIF		310635915.57

ETAT FINANCIER N°2 :

COMPTE DE RESULTATS

(par nature)

Période du **01.01** au **31.12 .2006.**

classe	N°COMPTE	INTITULES	NOTE	MONTANT(DA)2006
7	70	Ventes de march.et de prod.fabriq.ventes de prést.serv.et prod.annexes		174667798.17
		1 - PRODUCTION DE L'EXERCICE		174667798.17
	60	ACHATS CONSOMMES		(15428954.63)
6	61§62	SERVICES EXTERIEURS ET AUTRES CONSOMMATIONS		(37964971.92)
		2 – CONSOMMATION DE L'EXERCICE		(53393926.55)
		3 – VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION (1-2)		121273871.60
	63	CHARGES DE PERSONNEL		(26475840.71)

	64	IMPOTS,TAXES ET VERSEMENTS ASSIMILES	(3863223.28)
		4 – EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION	90934807.61
	75	AUTRES PRODUITS OPERATIONNELS	847680.00
	65	AUTRES CHARGES OPERATIONNELLES	(3194994.83)
6	68	DOTATIONS AUX AMORTISSEMENTS, PROVISIONS ET PERTE DE VALEUR	(32139231.33)
	78	REPRISE SUR PERTE DE VALEUR ET PROVISION	425777.40
		5 – RESULTAT OPERATIONNEL	56874038.85
	76	PRODUITS FINANCIERS	-
	66	CHARGES FINANCIERES	(108684.15)
		6 - RESULTAT FINANCIER	(108684.15)
		7 – RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOT (5+6)	56765354.70
	695 !698	IMPOTS EXIGIBLES SUR RESULTATS ORDINAIRES	(10308573.00)
		TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES ORDINAIRES	175941255.50
		TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRES	(129484473.90)
		8 –RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRES	46456781.65
7	77	ELEMENTS EXTRAORDINAIRES (PRODUITS)	4730317.14
6	67	ELEMENTS EXTRAORDINAIRES (CHARGES)	(6299997.06)
		9 – RESULTAT EXTRAORDINAIRE	(1569680.00)
		10 - RESULTAT NET DE L'EXERCICE	44887101.65

Avec ,cette présentation des deux (2) états financiers, suivant la nouvelle nomenclature des comptes '**SCF (ou PCG)**'⁽¹⁾, l'on suppose que l'Entité '**SCS**' est prête à se conformer aux nouvelles Normes.

L'objectif de ce premier travail est de présenter les états de l'exercice clos arrêté au **31.12.2006** tel qu'il a été avec le **PCN** mais selon les nouvelles rubriques , appellations et nomenclature des comptes aussi.

Cela veut dire que le résultat de cet exercice va rester le même soit : **44887101.65 DA (2006)** .

C'est ainsi qu' effectivement, il n'y a eu aucun changement pour ce qui est du résultat puisque tout est resté statique, seulement , la présentation a changé .

Cependant , si l'on continuerait avec la même démarche entreprise jusque là , par la présentation aussi des trois (3) autres états financiers restants et qui sont exigés par la norme **IAS 1**, ceci conduirait certainement à la conclusion qu'il n'y ait pratiquement pas de différence quant au résultat entre les deux systèmes de comptabilité à savoir le **PCN** et le **SCF** voire les **IFRS**.

C'est ainsi que, une fois nous disposons de ces documents , et qu'on ait écarté ou solutionné le problème de nomenclature des comptes , il devient plus aisé de passer à une autre étape qui est l'émission d'hypothèses dans l'optique de faire évoluer la situation financière de l'Entité « **SCS** » en la rendant cette fois-ci relativement plus dynamique alors qu'elle était jusque là , statique sur le plan résultat de l'exercice.

La question que l'on se pose maintenant est la suivante : comment va changer , voire évoluer le résultat financier de l'exercice clos **2006** de l'Entité **SCS** , en considérant que l'Entité ait commencé l'adoption du **SCF** ou les Normes comptables internationales ? .

Pour pouvoir répondre à la question posée, nous étions contraints de procéder à un choix quant aux hypothèses à retenir et qui , pour nous, semble-il , restent très probables du fait que l'opération surtout de réévaluation est déjà instituée par le pouvoir réglementaire algérien depuis 1990 (cf. aux lois n°88-30 du 19.07.1988 en l'occurrence son article 13 ; la loi n°91-25 en date du 18 .12.1991 en son article 165 ; et l'ordonnance n°95 -27 en date du 30.12.1995 en son article 14 et la loi n°02-11 en date du 24.12.2002 notamment son article 71 et les différents textes d'application y afférents comme cités respectivement les décrets exécutifs n°90-103 en date 27.03.1990 , DE n°93-2 50 en date du 24.10.1993 ; DE

⁽¹⁾ Comme , nous l'avons déjà signalé plus haut, les Normes comptables internationales IFRS n'imposent pas de nomenclature des comptes .

n° 96-336 en date du 12.10.1996 et récemment le décret exécutif n° 07-210 en date du 04.07.2007 , concernant la réévaluation des immobilisations ⁽¹⁾.

Seulement avec ces textes , les entreprises disposaient d'une certaine liberté de procéder à la réévaluation ou pas , cependant , actuellement avec les **IFRS**, l'Entité est obligée de donner une information financière transparente , fiable, et pertinente .

Pour être aussi plus ou moins équitable, comme il y'a lieu de procéder à des réévaluations, il faut aussi voir l'autre volet , soit la dépréciation des biens mais bien sûr, le tout, cette fois-ci selon les dispositions édictées par ces Normes internationales.

A L'issue de ce travail , l'on essaierait par la suite de savoir si le résultat de l'exercice clos **2006** , est-il resté le même ou bien a changé ,pour en fin de compte, en tirer les conclusions qui s'imposent.

C'est ce que nous essayerons de voir tout de suite par le biais de la section suivante.

SECTION 3 : APPLICATION DE CERTAINES NORMES COMPTABLES INTERNATIONALES A L'ENTITE « SCS ».

Eu égard à la multitude des normes comptables internationales , d'abord quant à leur nombre, ainsi qu'à la diversité et la complexité parfois des dispositions qu'elles édictent, à leur interdépendance, leur complémentarité et surtout à la force de droit qu'elles incarnent, nous étions contraints de procéder à un choix parmi ces dernières.

C'est ainsi que l'on s'est focalisé sur la norme **IAS 1 « Présentation des états financiers »** qui reste pour nous , la plus importante, de par ce qu'elle présente comme informations pour l'utilisateur quel qu'il soit, de même qu'à la place qu'elle occupe par rapport aux autres Normes comptables internationales d'une part et à l'éventail d'éléments qu'elle arrive à couvrir par rapport à la comptabilité d'entreprise en général.

Cependant, il y'a lieu de préciser , à ce niveau , que la tendance de l'appellation des Normes comptables internationales va vers les **IFRS** .

C'est ainsi que même si les autres normes s'appliquent de plein droit et au même titre que les **IFRS** , l'on sous-entend par cette dernière **toutes les autres normes** .

⁽¹⁾ Journal officiel (RADP) n° 44 du 08.07.2007.

Pour enlever toute ambiguïté, l'on trouve aussi, en annexe A, qui fait partie intégrante, de cette norme **IFRS 1**, ce qui suit :

« Normes internationales d'information financière (**IFRS**) : Normes et interprétations adoptées par l'International Accounting Standards Board (**IASB**). Elles comprennent :

- a) – Les Normes Internationales d'Information Financière,
- b) – les Normes Comptables Internationales et,
- c) – les interprétations émanant du Conseil d'interprétation des Normes Internationales d'Information Financière (**IFRIC**) ou de l'ancien Comité permanent d'interprétation (**SIC**) ».

Il y'a lieu de signaler, à cet égard, que pour a) : il s'agit des **IFRS**, alors que pour b), ce sont les **IAS**, soit les quatre (4) catégories des Normes internationales connues et en vigueur jusqu'à présent.

L'on rappelle, aussi, à cet égard, que la norme d'interprétation **SIC 8** « première adoption des **IAS** » en tant que référentiel comptable, a été remplacée par la norme **IFRS 1** « Première application des normes d'information financière internationales », d'où la présentation des états financiers de **IAS 1**, doit y obéir.

IFRS 1 s'applique lorsqu'une entité applique les **IFRS** pour la première fois par une déclaration explicite et sans réserve de conformité aux **IFRS**.

Ceci concerne bien l'entité « **Skikda Containers Services** » ainsi que toutes les autres entités algériennes qui sont considérées selon cette même norme comme premiers adoptants c'est-à-dire les entités qui présentent leurs premiers états financiers **IFRS**.

Le paragraphe 47 de cette même norme ajoute « Une entité doit appliquer la présente norme si ses premiers états financiers portent sur un exercice ouvert à compter du **01 Janvier 2004**. Son application anticipée est encouragée.

Si les premiers états financiers **IFRS** d'une entité portent sur un exercice ouvert avant le 01.01.2004 et si l'entité applique la présente norme au lieu de **SIC 8**, première adoption des **IAS** en tant que référentiel comptable, elle doit le mentionner ».

L'objectif de cette norme, comme stipulé dans son premier paragraphe, consiste à s'assurer que les premiers états financiers **IFRS** d'une entité, ainsi que ses états financiers intermédiaires relatifs à une partie de l'exercice couvert par ces états financiers contiennent des informations de qualité élevée qui :

- sont transparentes pour les utilisateurs et comparables pour tous les exercices présentés,

- fournissent un point de départ approprié pour une comptabilité selon les Normes internationales d'information financière (**IFRS**) et,
- peuvent être mises en place à un coût qui ne dépasse pas les avantages qu'en tireront les utilisateurs.

L'on pourrait dire aussi que , **IFRS 1** (ou **IAS 1**) par le biais de la présentation des états financiers , constitue en quelque sorte, la synthèse , l'aboutissement , la finalité , et la conclusion de tout le travail d'adoption de toutes les autres Normes sans exception.

En effet , ces états doivent donner l'image financière complète de l'entité concernée ce qui veut dire l'application des autres normes.

En d'autres termes, une fois , le principe d'adoption des Normes internationales ,est requis , il est demandé obligatoirement à toutes les entités assujetties aux **IFRS** de présenter leurs états financiers selon la Norme **IFRS 1 (IAS 1)**.

A cet égard , l'on est en droit de se poser la question suivante :

Qu'en est – il exactement de l'application du Système comptable financier pour les Entités algériennes ?

Il y'a lieu de préciser à ce niveau que , **juridiquement** parlant , la loi algérienne concernant le **Système comptable financier algérien (SCF)** est bien entrée en vigueur depuis le **01 Janvier 2009** , malgré de multiples déclarations qui ont été faites à ce sujet, par différents responsables du Ministère des finances algérien, organe chargé officiellement de mettre en place les textes d'application (en l'occurrence la nomenclature des comptes , les règles de fonctionnement de ces derniers , les modèles de présentation des états financiers ...)⁽¹⁾ .

Bien que ces diverses déclarations en question , constituent un engagement implicite de la part de l'Etat quant à la non application probable du **SCF (voire les IFRS)**, pour **2009**, il demeure clair qu'elles doivent être obligatoirement appuyées avant la fin de l'année **2009** , par un texte **législatif** qui doit stipuler explicitement et sans équivoque , que les Entités ne sont pas tenues de présenter leurs états financiers pour l'exercice clos 2009 , suivant les dispositions de la loi n°07-11 du 25.11.2007 en vigueur , mais , elles doivent le faire selon les dispositions de l'ancien système soit le **PCN**.

Cependant , et malgré , cette éventuelle dérogation exceptionnelle , il demeure important que les entreprises algériennes doivent se préparer, car elles n'ont aucun choix, bien au contraire elles sont obligées tôt ou tard d'adopter ces Normes si elles veulent se maintenir en consolidant leurs places et pour

⁽¹⁾ Ces responsables du Ministère des finances algérien, ont laissé sous-entendre que la date d'entrée en vigueur de la Loi n° 07-11 relative au SCF , pourrait être reportée au 01.01. 2010.

qu'elles puissent faire face à toutes les éventualités de la mondialisation et être au diapason de ce qui se passe autour d'elles.

SCS qui travaille surtout avec le port de Skikda et par voie de conséquence en relation directe avec les transactions quotidiennes de l'import – export voire, touchant de près l'effet du commerce international, est bien placée pour comprendre et évaluer l'ampleur de la tâche à accomplir dans ce domaine.

Le Choix des normes **IAS 16** et **IAS 36** , et surtout , pour certaines de leurs dispositions uniquement , vu qu'elles renferment respectivement **83** et **141** paragraphes chacune d'elles , nous permettrait d'illustrer ce que l'on veut entreprendre et par voie de conséquence, d'enrichir notre étude ⁽¹⁾ .

Ainsi, pour l'élaboration de ce travail nous nous sommes permis d'émettre des hypothèses qui restent , à notre sens , **très probables** afin de pouvoir appliquer ces normes.

Aussi , et pour ce qui est de la première hypothèse, nous avons supposés volontairement, qu'à la date du **31.12.2006**, l'entreprise '**SCS**' ait été obligée de procéder à la réévaluation de ses immobilisations corporelles , pour donner une image fidèle et fiable de l'information financière .

**3-1 -1 - HYPOTHESE N° 1 : Terrain , bâtiment administratif et Commercial (Réévaluation positive).
* Augmentation**

Rappelons, à cet égard que pour notre cas, nous nous sommes limités à la réévaluation du terrain, du bâtiment administratif et commercial, des chariots élévateurs, des remorques, et de l'atelier - hangar⁽²⁾, comme cas d'illustration uniquement et ce dans un soucis d'enrichissement de la présentation de la norme **IAS 1** présentée au chapitre 2 , du présent mémoire .

En principe, l'évaluation se fait généralement par des évaluateurs professionnels spécialisés dans chaque corps de métiers ou de tout bien corporel ou incorporel.

Vu la complexité du travail, nous étions obligés d'émettre des hypothèses à savoir que la réévaluation est de :

- 40% pour le terrain,
- 15% pour le bâtiment administratif et commercial,

⁽¹⁾ Cf, Code IFRS ,Normes et interprétations,op..cité , pp. 147, 381.

⁽²⁾ Comme cas d'illustration uniquement et non, comme une réévaluation au sens propre du terme.

Notons à ce sujet que, le traitement des immobilisations corporelles a fait l'objet de la norme comptable internationale **IAS 16** approuvée par l' Union Européenne (UE) en **1981** et révisée en **1983,1998** et en décembre **2003**. Cette norme a intégré une partie de la norme **IAS 4** relative aux amortissements (aujourd'hui abrogée).

Le traitement des immeubles de placement a fait quant à lui l'objet d'une norme spécifique **IAS 40** adoptée par l'UE en Avril **2000** et révisée en **2003** qui traite de la comptabilisation, de l'évaluation et des informations à fournir sur les immeubles de placement⁽¹⁾

Pour ce faire, les informations concernant les immobilisations en question (au **31.12.2006**) sont les suivantes :

1- Terrain

Date d'acquisition : 01.05.2000

- Valeur d'origine : 21954500.00 DA

-Valeur comptable nette : 21954500.00 DA

*Pas d'amortissement pour le terrain.

2-Bâtiment administratif et commercial

- Date d'acquisition : 01.05.2000

- Durée d'utilité : 25 ans

- Valeur d'origine : 12656700.00 DA

-Amortissement (cumul au **31.12.2006**) : 3375120.00DA

-Valeur comptable nette : 9281580.00 DA⁽²⁾

Le tableau ci-après présente un récapitulatif de toutes ces informations :

ELEMENTS	VALEURS AVANT REEVALUATION (DA)	VALEURS REEVALUEES (DA)	ECART DE REEVALUATION (DA)
Terrain	21954500.00	30736300.00	8781800.00
Bâtiment administratif et commercial	12656700.00	14555205.00	1898505.00
Amortissement Des constructions	(3375120.00)	(3881388.00)	(506268.00)
Valeur nette des constructions	9281580.00	10673817.00	1392237.00
Valeur Totale	31236080.00	41410117.00	10174037.00

⁽¹⁾ Robert OBERT, pratique des normes IFRS, comparaison avec les règles françaises et les US GAAP, 3^e édition, Dunod, Paris, 2006, p 251.

⁽²⁾ Pour plus d'informations, cf, balance générale et tableau des amortissements des immobilisations –SCS-SIKDA- arrêtés au 31.12.2006 : annexes n° 6 et 7 , p.254 et 259 .

quand on procède à la réévaluation des actifs suivant la valeur de marché, on écrase l'amortissement en comptabilisant l'immobilisation pour sa valeur de marché avec des amortissements à zéro.

Pour notre cas, et pour ce qui est toujours du montant des amortissements, il est ajusté proportionnellement à la modification de la valeur comptable de la construction .⁽¹⁾

Il ressort de ce tableau que seule la construction ait été concernée par l'amortissement par contre le terrain ne l'a pas été (*n'est pas amortissable !).

* La durée totale d'utilité de la construction est de 25 ans.

Une fois la réévaluation terminée, l'entreprise doit procéder aux écritures comptables suivantes :

Débit	Crédit	31.12.2006	Débit	Crédit
211	-	Terrain	8781800.00	-
213	-	Constuction(Bat.adm.et comm)	1898505.00	-
-	2813	Amortissement du bat.adm. et comm.	-	506268.00
-	105	Ecart de réévaluation	-	10174037.00
		Réévaluation du terrain etdu bâtiment adm. et commercial		
		Total	10680305.00	10680305.00

* Le montant : 10174037.00 DA est composé de : 8781800.00 et 1392237.00 soit respectivement l'écart de réévaluation du terrain et celui du bâtiment administratif et commercial.

A compter de l'année 2007, l'amortissement à comptabiliser chaque année, sous réserve qu'il n' y ait pas d'autres changements, devrait être de :

$$\frac{10673817.00 * 12}{220}^{(2)} = 582208.20 \text{ DA .}$$

Aussi, il y'a lieu de signaler que l' entité qui procède à une réévaluation de ses immobilisations, est contrainte par les Normes comptables internationales, de le faire aussi pour les autres immobilisations de la même catégorie et ce pour préserver le principe de comparabilité et de garder une certaine homogénéité en respectant les équivalences entres les valeurs de tous les biens en question ...

⁽¹⁾ Pour plus d'informations à ce sujet , cf, pratique des normes IFRS,Robert OBERT , ouvrage précité, p 258.

⁽²⁾ 220 mois, représente dix huit (18) ans et quatre (4) mois restants comme durée d'utilité du bâtiment administratif et commercial .L'on rappelle que ce bâtiment est déjà amorti au 31.12.2006 pour six (6)ans et huit (8)mois. Pour le montant : 10673817.00 DA , c'est la valeur réévaluée de la construction, cf, p 235.

Pour bien visualiser, ce qu'on a fait jusque là , voyons qu'en est-il exactement, de l'impact de cette hypothèse sur le résultat 2006 ?

Ainsi ,nous attirons , en outre , l'attention sur le fait que l'implication des quatre(4) hypothèses émises , nous a obligé de passer par quatorze (14) étapes , comme indiqué au fur et à mesure de notre progression.

3-1-2 : Implications de l'hypothèse 1 sur le résultat de l'exercice 2006

1 – Implications de l'hypothèse n°1 sur le Bilan (31.12.2006) * Etape n°1

Bilan au 31.12.2006

N° Cpte	Total général Actif avant modifications :	N° Cpte	Total général Passif avant modifications :
	310635915.57		+ 265748813.90 +44887101.65 (Résultat ex.2006) = 310635915.57
211	8781800.00	-	-
213	1898505.00	-	-
2813	(506268.00)		-
	-	105	10174037.00
-	Total : modifications : 10174037.00	-	Total : modifications : 10174037.00
-	Total général actif : 320809952.60	-	Total général passif : 320809952.60

Cette opération n'a pas modifié le résultat, qui est resté le même soit : **44887101.65 DA (2006)**.

Par contre , le montant du passif est devenu : 275922850.90 DA ,alors qu'il était de : 265748813.90 DA.

2- Implications de l'hypothèse n° 1, sur le Compte de résultats (31.12.2006) * Etape n°2 .

l'opération de l'hypothèse N°1 , n'a pas affecté le compte de résultats et par conséquent , le résultat est resté le même soit : **44887101.65 DA (2006)**.

Si cette réévaluation n'a pas eu d'effet positif sur le résultat , c'est parce que , la norme **IAS 16** dans son paragraphe 39 , nous oblige à ce qu'on mette l'écart de réévaluation au niveau des capitaux propres et non en résultat ⁽¹⁾.

Plusieurs Entités , mettent le montant de la réévaluation dans le résultat , pour montrer qu'elles ont bien travaillé et que leurs situations financières sont bonnes.

Ces interprétations sont fausses et ne font qu'induire en erreur tous les intéressés de cette information.

C'est pour cette raison que cette procédure est interdite par les **IFRS** en général et la norme en question en particulier .

Ceci obéit tout simplement à la règle de fiabilité et de pertinence, et de transparence qu'elle édicte.

Effectivement, il n'y a pas eu d'efforts supplémentaires de la part de l'Entité qui justifient une création de richesse.

Par contre , cette réévaluation , lui a fait par ailleurs augmenter son actif qui n'est plus maintenant celui du bilan 2006 (**PCN**) ce qui montre que l'information financière donnée à cette date ,ne reflétait pas la réalité , donc , elle n'était pas fiable.

**3-2-1 : HYPOTHESE n°2 : Chariots élévateurs
(Réévaluation négative).**

1 - Augmentation (10%) *2005

2- Diminution (15%) *2006

Contrairement à ce que nous venons de voir à propos du terrain et de la construction (bâtiment adm. et commercial) et de leur réévaluation que l'on puisse qualifier de " positive", nous allons voir à présent le cas d'une réévaluation dite "négative", en prenant l'immobilisation – Chariots élévateurs- et en supposant dans un premier temps , que ces derniers aient été réévalués par **SCS** au **31.12.2005** pour **10%** et ce comme le montre le tableau d'analyse suivant :

⁽¹⁾ Pour plus d'informations, cf. Code IFRS, Normes et interprétations, op.cité, p155.

ELEMENTS	VALEUR (DA) AVANT REEVALUATION	VALEUR (DA) REEVALUEE	ECART DE REEVALUATION
CHARIOTS ELEVATEURS	62497506.30	68747256.93	6249750.63
AMORTISSEMENT DU MATERIEL	(9440619.98)	(10384681.98)	(944062.00)
VALEUR NETTE DU MATERIEL	53056886.32	58362574.95	5305688.63

* Par hypothèse, la valeur résiduelle est nulle et par soucis de simplification, nous avons supposés qu'il reste sept (7) ans comme durée d'utilité des chariots élévateurs (toutes les années d'acquisition confondues).

Ainsi, l'écriture comptable de cette opération au **31.12.2005** devrait être la suivante :

Débit		Crédit		31.12.2005	
215	-			6249750.63	-
		Installations techniques, matériel(Ch.Elév) et outillages industriels.			
-	2815			-	944062.00
		Amortissement (Ch.Elév)			
-	105			-	5305688.63
		Ecart de réévaluation			
		Réévaluation des Chariots élévateurs			
Total :				6249750.63	6249750.63

A compter de l'exercice **2006**, l'amortissement à comptabiliser chaque année est de : $58362574.95 : 7 = 8337510.71$ DA au lieu de : $62497506.30 : 10 = 6249750.63$ DA(**avant l'émission des hypothèses**).

Au **31.12.2006**, l'on suppose , maintenant , que l'entreprise '**SCS- SKIKDA**' constate que ses chariots élévateurs aient perdu **15%** de leur valeur sur le marché et ce pour des raisons non encore expliquées.

Le tableau d'analyse suivant peut être constitué ⁽¹⁾ :

⁽¹⁾ Pour de plus amples informations, cf, Robert OBERT, pratique des normes IAS/IFRS, 40 cas d'application, Dunod , Paris, 2005, pp87,101.

ELEMENTS	VALEUR (DA) AVANT REEVALUATION	VALEUR (DA) REEVALUEE	ECART DE REEVALUATION
CHARIOTS ELEVATEURS	68747256.93	58435168.39	(10312088.54)
AMORTISSEMENT DU MATERIEL	(18722192.69)	(15913863.79)	2808328.90
VALEUR NETTE DU MATERIEL	50025064.24	42521304.60	(7503759.64)

*187221192.69 = 10384681.98 (Amortiss.2005) +8337510.71 (Dot.am.2006 après la

Eu égard à ce qui a précédé et étant donné que l'écart de réévaluation 2005 n'était que de : 5305688.63 DA (Positif) alors que celui de 2006, il est de : 7503759.64 DA (Négatif), il faudrait comme l'exige la Norme , comptabiliser cela comme,étant une charge soit :7503759.64 DA -5305688.63 DA = 2198071.01 DA.

L'on procédera ensuite aux écritures comptables suivantes :

	Débit	Crédit	31.12.2006	Débit	Crédit
105	-		Ecart de réévaluation	5305688.63	-
		-		-	-
2815			Amortissement matériel (Ch.Elév)	944062.00	
-		215	Matériel (Ch.Elév.).	-	6249750.63
6815	-		Dotation aux dépréciations des immobilisations	2198071.01	-
-		2915	Dépréciation du matériel(Ch.Elév)	-	2198071.01
			Réévaluation négative des Chariots élévateurs		
			Total :	8447821.64	8447821.64

L'opération a consisté en l'annulation de l'enregistrement comptable passé (2005) en considérant la différence entre les deux (2) écarts de

réévaluation, comme une charge et une dépréciation du matériel.

L'amortissement des exercices à venir sera de :
 $42521304.60 : 6 = 7086884.10 \text{ DA}$.

* Sous réserve qu'il n'y ait pas d'autres changements⁽¹⁾.

Voyons , maintenant l'impact de cette hypothèse 2 sur le résultat de l'Entité « SCS » .

3-2-2 : Implications de l'hypothèse 2 sur le résultat de l'exercice 2006

1 – Implications de l'hypothèse n°2 sur le Bilan (31.12.2005)
 * Etape n°3

Bilan au 31.12.2005

N° Cpte	Total général Actif avant modifications :	N° Cpte	Total général Passif avant modifications :
	280874127.90		+ 233918761.30 + 46955366.61 (Résultat ex.2005) =280874127.90
215	6249750.63	-	-
2815	(944062.00)	-	-
-	-	105	5305688.63
-	-		
-	Total : modifications : 5305688.63	-	Total : modifications : 5305688.63
-	Total général actif : 286179816.50	-	Total général passif : 286179816.50

Cette opération a fait mouvementer les deux (2) rubriques du bilan (actif et passif) pour le même montant, donc elle n'a pas aussi modifié le résultat ce qui implique qu'il est resté le même soit : **46955366.61 DA(2005)** .

2- Implications de l'hypothèse n°2 sur le Compte de résultats (31.12.2005)
 * Etape n°4

⁽¹⁾ Robert.OBERT ,pratique des normes IAS/IFRS :40 cas d'application,Dunod,Paris,2005,p.101.

l'opération de l'hypothèse N°2 , n'a pas affecté le compte de résultats et par conséquent , le résultat est resté le même soit : **46955366.61 DA (2005)**.

Si cette réévaluation n'a pas eu aussi un impact positif sur le résultat , cela n'empêche , qu'elle a montré que le montant de l'actif de l'Entité ne reflète pas la réalité d'où l'information financière présentée de l'exercice clos **2005** n'était pas fidèle ,du moins pour l'élément en question.

Cependant , cette hypothèse n°2 a aussi une répercussion sur l'exercice **2006** , c'est ce que nous essayons de voir avec l'illustration suivante :

3 – Implications de l'hypothèse n°2 - 1^{er} volet (augmentation) sur le Bilan (31.12.2006) *Etape n°5

Bilan au 31.12.2006

N° Cpte	Total général Actif avant modifications :	N° Cpte	Total général Passif avant modifications : +275922850.90 +44887101.65 (Résultat ex.2006) =
	320809952.60		320809952.60
215	6249750.63		-
2815	(944062.00)		-
-	-	105	5305688.63
	-	-	-
-	Total : modifications : 5305688.63	-	Total : modifications : 5305688.63
-	Total actif : 326115641.20	-	Total passif : 281228539.50
-	Total général actif : 326115641.20	-	Total général passif : 326115641.20

Cette opération n' a pas modifié le résultat **2006**.

Cependant, elle a modifié le total du passif qui est devenu : **281228539.50 DA** et bien entendu aussi celui de l'actif.

4- Implications de l'hypothèse n°2 - 1^{er} volet (augmentation 10%) sur le Compte de résultats (31.12.2006) * Etape n°6

l'opération de l'hypothèse N°2 , n'a pas affecté le compte de résultats et par conséquent , le résultat est resté le même soit : **44887101.65 DA (2006)** .

La même remarque que précédemment est à observer aussi pour cette hypothèse .

Cependant , l'on voit bien même si le résultat de l'exercice n'a pas été augmenté , il y'a lieu de signaler que le montant de l'actif quant à lui a bien augmenté , ce qui prouve une fois de plus que l'information fournie pour l'exercice clos 2006 ne reflétait pas la réalité .

5 – Implications de l'hypothèse n°2 – 2^{ème} volet
(Diminution 15%) sur le Bilan (31.12.2006)
 * Etape n°7

Bilan au 31.12.2006

N° Cpte	Total général Actif avant modifications :	N° Cpte	Total général Passif avant modifications : + : 281228539.50 +44887101.65 (Résultat ex.2006) =
	326115641.20		326115641.20
215	(6249750.63)		-
2815	944062.00	105	(5305688.63)
2915	(2198071.01)	-	-
-	Total : modifications : (7503759.64)	-	Total : modifications : (5305688.63)
-	Total actif : 318611881.60	-	Total passif : 275922850.90
-	Total général ACTIF : 318611881.60	-	Total général passif : 318611881.60

Cette opération a modifié le résultat (2006) qui est devenu désormais : **42689030.73 DA.**

5 - Implications de l'hypothèse n°2 – 2^{ème} volet (Diminution 15%) sur le Compte de résultats (31.12.2006)
 * Etape n°8

Compte	Désignation	Débit	Crédit
6815	Dot. aux dépr. des Immobilisations	2198071.01	-

l'opération de l'hypothèse N°2 , a affecté le compte de résultats et par conséquent , le résultat a changé. Il est devenu : **42689030.73 DA (2006)** alors qu'il était de : **44887101.65 DA.**

La différence revient évidemment au montant : 2198071.01 DA.

L'hypothèse en question , a eu un effet **néгатif** sur le résultat en le minimisant . La dépréciation doit être considérée comme une charge d'où une diminution du résultat .

Avec , un tel constat , l'intéressé prend ses précautions pour ses éventuelles décisions qu'il aurait à prendre tant qu'il dispose d'une information financière claire et fidèle .

L'enseignement à tirer à ce niveau est que le résultat de l'exercice **2006** ,selon **SCF(ou les IFRS)**est différent de celui du **PCN** qui est surestimé.Donc,il ne reflétait pas fidèlement la réalité de l'Entité ce qui est contraire aux principes posés par les **IFRS**.

3-3-1 : HYPOTHESE n°3 :

**Remarques
(Dépréciation d'actifs).**
• **Diminution**

Concernant l'évaluation postérieure à la comptabilisation initiale, comme pour le cas de notre exemple, la norme **IAS 16** distingue,le modèle du coût et le modèle de la valeur réévaluée :

« **Modèle du coût** :

Après sa comptabilisation initiale en tant qu'actif, une immobilisation corporelle sera comptabilisée à son coût diminuée du cumul des amortissements et du cumul des pertes de valeur,

- **Modèle de la valeur réévaluée** :

Après sa comptabilisation initiale en tant qu'actif ,une immobilisation corporelle dont la juste valeur peut être déterminée de manière fiable ,peut être comptabilisée à son montant réévalué,à savoir la juste valeur à la date de réévaluation,diminuée du cumul des amortissements ultérieurs et du cumul des pertes de valeur ultérieures.⁽¹⁾

Les réévaluations doivent être effectuées avec une régularité suffisante pour que la valeur comptable ne diffère pas de façon significative de celle qui aurait été déterminée en utilisant la juste valeur à la date de clôture.

Lorsque, une immobilisation corporelle est réévaluée, toute la catégorie des immobilisations corporelles dont fait partie cet actif doit être réévaluée »⁽²⁾.

⁽¹⁾ Cf,aussi, C.Maillet-Baudrier, A .Le Manh, Normes comptables internationales IAS/IFRS,Berti ,éditions,Alger, 2007,p.52.

⁽²⁾ cf,Code IFRS , normes et interprétations ,textes consolidés à jour au 1^{er} septembre2007,Groupe Revue Fiduciaire,Paris,2007,p

Ainsi et après avoir donné une idée sur un volet de la norme **IAS 16**⁽¹⁾ , voyons maintenant une autre norme qui traite du même domaine que l'amortissement à savoir les dépréciations d'actifs mais cette fois-ci sous un autre angle, il s'agit de la norme **IAS 36**.

La notion de dépréciation d'actifs se distingue de la notion d'amortissement.

La norme **IAS 36** « Dépréciation d'actifs » de l'**IASB** , différencie amortissement et perte de valeur.

* Composée de : 141 paragraphes et 21 annexes (cf,Revue fiduciaire pp 381 à 418).

« La norme **IAS 36**, approuvée par l'Union Européenne en avril 1998,révisée en 2004, prescrit les procédures qu'une entité doit appliquer pour s'assurer que ses actifs sont comptabilisés pour une valeur qui n'excède pas leur valeur recouvrable⁽²⁾.

Elle s'applique à tous les actifs autres que les actifs (**IAS 2**), les actifs résultant des contrats de location (**IAS 11**),les actifs d'impôts différés sur les résultats(**IAS 12**),les actifs résultant d'avantages du personnel (**IAS 19**),les actifs financiers compris dans le champ d'application d'**IAS 39**(instruments financiers :comptabilisation et évaluation),les immeubles de placement (**IAS 40**) évalués à la juste valeur,les actifs biologiques évalués à la juste valeur diminuée des frais de vente,les frais d'acquisition différés et actifs incorporels » .

Avant de procéder aux différents calculs relatifs aux dépréciations,il est très utile de rappeler les différents types de définition liés à la valeur de l'actif, préconisés par la norme **IAS 16**, à savoir :

« La valeur recouvrable d'un actif ou d'une unité génératrice de trésorerie (**UGT**) est la valeur la plus élevée entre sa juste valeur nette des frais de cession (valeur nette de cession) et sa valeur d'utilité,

- La valeur d'utilité est la valeur actualisée des flux de trésorerie futurs estimés attendus de l'utilisation continue d'un actif (ou d'une **UGT**),
- La valeur comptable est le montant pour lequel un actif est comptabilisé au bilan après déduction du cumul des amortissements et du cumul des pertes de valeur relatifs à cet actif,
- L'amortissement est la répartition systématique du montant amortissable d'un actif sur sa durée d'utilité,
- Une perte de valeur est le montant de l'excédent de la valeur comptable d'un actif ou d'une **UGT** sur sa valeur recouvrable » .

Après ce bref aperçu, la valeur d'utilité se calcule à partir d'un tableau de flux de trésorerie actualisés , comme suit : Cf. tableau page suivante .

⁽¹⁾ Composée de : 83 paragraphes.

⁽²⁾ Robert.OBERT,pratique des normes IFRS,op.cité,p.258 et 319.

INT	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	FIN 2013
MARGE BRUTE	8000000.00	7500000.00	7000000.00	6500000.00	5000000.00	4500000.00	4000000.00	
CHARGES SPECIFIQUES	1000000.00	1200000.00	1400000.00	1600000.00	1800000.00	2000000.00	2200000.00	
FLUX DE TRESORERIE	7000000.00	6300000.00	5600000.00	4900000.00	3200000.00	2500000.00	1800000.00	2000000.00
COEFFICIENTSD' ACTUALISATION (10 %)	0.909	0.826	0.751	0.683	0.621	0.564	0.513	
VALEUR D'UTILITE	6363000.00	5203800.00	4205600.00	3346700.00	1987200.00	1410000.00	923400.00	1026000.00

- * - Le temps actuel (To) se situe au **31.12.2006** (Horizon : 2013),
- Le montant total de la valeur d'utilité est : 24465700.00 DA,
- Le coefficient d'actualisation 10% a été choisi par hypothèse.

La valeur d'utilité est donc la somme de tous les flux actualisés, y compris la valeur résiduelle fin 2013 qui est de 1026000.00 DA (c'est-à-dire 2000000.00 DA Fin 2013 = Valeur résiduelle 1026000.00 DA actualisée fin 2006), ce qui nous donne un total de : 24465700.00 DA.

L'amortissement pratiqué jusque là, c'est-à-dire au 31.12.2006 est de: 6027046.04 DA ⁽¹⁾

La valeur nette comptable des remorques est de :

$$32848269.00 \text{ DA} - 6027046.04 \text{ DA} = 26821222.96 \text{ DA.}$$

La valeur recouvrable est la plus élevée de la valeur d'utilité (24465700.00 DA) et de la juste valeur (23000000.00 DA) ⁽²⁾

Dans ce cas là, c'est la valeur d'utilité qu'il faudrait retenir soit : 24465700.00 DA.

Comme la valeur recouvrable est inférieure à la valeur nette comptable, il y'a lieu de constater une dépréciation complémentaire à l'amortissement qui doit être de : 26821222.96 DA – 24465700.00 DA = 2355522.96 DA.

Donc, en plus de la dotation annuelle normale des amortissements, au **31.12.2006** , qui est déjà enregistrée, il faut passer l'écriture comptable suivante :

⁽¹⁾ - voir tableau des amortissements – SCS-SKIKDA- arrêté au 31.12.2006.

⁽²⁾ – Par hypothèse, nous avons considéré que le prix de cession net au 31.12.2006 est de : 23000000.00 DA C'est-à-dire inférieur, à la valeur nette comptable. Ce prix change bien entendu avec le temps, pour les années à venir.

Débit	Crédit	31.12.2006	Débit	crédit
6815	-	Dotation aux dépréciations des immobilisations	2 355 522.96	-
-	-	Dépréciation du matériel industriel	-	2 355 522.96
	2915	Dépréciation des remorques		

Pour l'année 2007, et les années suivantes, l'amortissement devient :

$$\frac{24465700.00 \text{ DA} - 1026000.00 \text{ DA}}{7} = 3348528.57 \text{ DA}^{(3)}$$

Synthétisons, ce que nous venons de voir avec l'hypothèse 3, pour savoir, qu'en est-il exactement de son impact sur le résultat de l'exercice 2006 ?

3-3-2 : Implications de l'hypothèse 3 sur le résultat de l'exercice 2006

1 – Implications de l'hypothèse n°3 sur le Bilan (31.12.2006)
* Etape n°9

Bilan au 31.12.2006

N° Cpte	Total général Actif avant modifications :	N° Cpte	Total général Passif avant modifications :
	318611881.63		+ : 275922850.90 +42689030.73 (Résultat ex.2006 jusque là) = 318611881.63
2915	(2355522.96)	-	-
-	Total : modifications : (2355522.96)		Total : modifications : -
-	Total actif : 316256358.67	-	Total passif : 275922850.90
	Total général actif : 316256358.67	-	Total général passif : 316256358.67

⁽³⁾ 1026000.00DA est le montant :2000000.00DA, valeur résiduelle des remorques(fin 2013),actualisée fin 2006,au taux de 10% par hypothèse aussi, comme nous l'avons déjà signalé plus haut.

Cette opération qui a consisté en une dépréciation d'immobilisations, a fait diminuer l'actif et par voie de conséquence le résultat (2006) qui est devenu : **40333507.74 DA.**

2- Implications de l'hypothèse n°3 ,sur le Compte de résultats
(31.12.2006) * Etape n°10

Compte	Désignation	Débit	Crédit
6815	Dot. aux dépr. des Immobilisations	2355522.96	-

l'opération de l'hypothèse N°3 , a affecté le compte de résultats et par conséquent , le résultat a changé.

Il est devenu : **40333507.74 DA (2006)** alors qu'il était de :
42689030.73 DA.

La différence revient évidemment au montant : **2355522.96 DA.**

Cette hypothèse a fait diminuer encore le montant du résultat de l'exercice clos **2006** selon **SCF** (ou les **IFRS**) :de **44887101.65 DA (Du début) ,** il est passé à **40333507.74 DA (à ce stade)** soit jusqu'à cette dernière hypothèse.

Le résultat donné selon le **PCN** est très sur-estimé, donc , n'est pas fiable .

Les utilisateurs ne peuvent compter sur de telles informations qui les induisent en erreur quant à leurs prises de décision.

L'entité n'a donc pas donnée l'image réelle de sa situation financière, ce qui lui risque d'être mise à l'indexe par différents acteurs en plus de la déclaration claire et explicite comme quoi , ses états financiers ne sont pas conformes aux Normes comptables internationales.

Une publicité qui ne reste nullement pas sans conséquences fâcheuses pour elle dont son objectif est tout à fait le contraire.

3-4-1 : HYPOTHESE n°4 : **Atelier-hangar**
(Réévaluation et adoption de
l'amortissement par composants)
*** Augmentation**

Les données principales sur l'atelier –hangar se présentent comme suit :

- la valeur d'origine de l'atelier -hangar est de : 11520000.00 DA,
- date d'acquisition : le 01.05.2000,
- la durée d'utilité est de vingt (20) ans,
- le cumul des amortissements (amortissement linéaire) au **31.12.2005**

ou au **01.01.2006** est de : 3264000.00 DA

-la valeur nette comptable de l'atelier -hangar à la même date est de : 8256000.00 DA.

Nous avons vu précédemment⁽¹⁾, quand l'entité comptabilise ses immobilisations selon la méthode de la valeur réévaluée, elle est obligée de le faire pour toutes les immobilisations de la même catégorie.

IAS 16 précise, en outre dans son paragraphe 43 que chaque Partie d'une immobilisation corporelle ayant un coût significatif par rapport au coût total de l'élément doit être amorti séparément⁽²⁾

Essayons de le faire aussi pour l'atelier -hangar afin d'enrichir davantage l'illustration et par soucis de simplification, l'on suppose que sa valeur actuelle réévaluée est de : 15000000.00 DA.

Ceci reste très probable pour l'Entité ' SCS' étant donné qu'elle est appelée à revoir ou à réévaluer toutes ses immobilisations corporelles et incorporelles avec l'entrée en vigueur de la loi n°07-11 relative au système comptable financier

Ainsi et lors de notre visite du site, nous avons remarqué que la zinguerie de toute la partie latérale est la plus exposée aux dommages causés par les manœuvres des chariots élévateurs lors de l'entreposage des conteneurs à l'intérieur de l'atelier – hangar .

Par contre, la charpente métallique, la zinguerie de la toiture et le mur en dur d'une hauteur de à peu près 1 mètre 20, sont plus ou moins intacts ou épargnés.

A l'issue de ce qui précède nous voyons bien, que l'on peut d'ores et déjà considérer que l'immobilisation en question est constitué au minimum de deux (2) composants.

Tout ce qui est intact constitue pour nous, le premier composant de cette immobilisation –Atelier –hangar (durée d'utilité 20 ans) , par contre la partie sujette aux dommages ou à une usure excessive est le composant n°2 (par hypothèse : durée d'utilité 10 ans) .

Si l'on considère, aussi que le composant n°2 représente 40% de l'immobilisation en question, il ressort ceci, après réévaluation :

- valeur du composant n°1 : 9000000.00 DA,
- valeur du composant n°2 : 6000000.00 DA. Soit une valeur totale de : 15000000.00DA.

⁽¹⁾ voir page 217 .

⁽²⁾ Code IFRS , normes et interprétations GroupeRevue Fiduciaire,op.p.156.

Parallèlement à cela et toujours au regard des dispositions de la norme **IAS 16** et des autres normes **IFRS** afférentes, et afin de donner une image la plus fidèle et la plus fiable possible, il y'a lieu d'ajouter au coût de l'immobilisation, le coût du démantèlement à la fin de la durée d'utilité.

Supposons que cette valeur actualisée au **01.01.2006** est de : 500000.00DA

N'oublions pas aussi que l'atelier nécessite très probablement un entretien périodique par exemple tous les trois (3) ans (contrôle de la charpente métallique, travaux divers, ...) d'un montant de 100000.00 DA . Ceci constitue le composant n°3 ⁽¹⁾.

Afin de cerner, le problème dans son ensemble, il y'a lieu d'observer que, à la fin de la durée d'utilité, l'on peut constater une valeur résiduelle que l'on peut estimer à : 400000.00DA (actualisée au **01.01.2006**) ⁽²⁾

Pour avoir une idée plus claire, résumons ces données concernant l'atelier -hangar dans le tableau ci-après :

COMPOSANTS	VALEUR REEVALUEE (DA)	DUREE RESTANTE D'AMORTISSEMENT	AMORTISSEMENT AU 31.12.2006 (DA)
CHARPENTE METALLIQUE , ZINGUERIE TOITURE , PORTAILS (Composant n°1)	9500000.00 ⁽³⁾	14 ANS + 4 MOIS ⁽⁴⁾ (sur 20 ans)	662790.70
ZINGUERIE LATERALE (Composant n°2)	6000000.00	4 ANS + 4 MOIS ⁽⁴⁾ (sur 10 ans)	1384615.38
ENTRETIEN (CONTROLE..) (Composant n°3)	100000.00	3 ANS	33333.33
TOTAL :	15600000.00	-	2080739.41

⁽¹⁾ Cf. Laurent BAILLY , comprendre les IFRS, Guide pratique des différences à connaître entre les Normes IFRS et la comptabilité française, 3^e édition,Maxima,Paris,2007,pp.38,42.

⁽²⁾ cette valeur vient en déduction du coût de l'immobilisation en question.

⁽³⁾ Ce montant contient le coût du démantèlement : 500000.00DA.

⁽⁴⁾ La charpente métallique ... a été déjà amortie pour 5 ans et 8 mois soit 68 mois. Il reste donc respectivement pour le composant n° 1 : 172 mois et pour celui du n° 2 : 52 mois.

Le tableau ci-après peut nous éclairer davantage :

COMPOSANTS	VALEUR INITIALE(DA) au 01.01.2006	ECART DE REEVALUATION	TOTAL
Composant n° 1 (y compris coût de démantèlement)	4953600.00	4546400.00	9500000.00
Composant n° 2	3302400.00	2697600.00	6000000.00
Composant n° 3	-	100000.00	100000.00
TOTAL :	8256000.00⁽³⁾	7344000.00	15600000.00

Les écritures comptables à la date du **01.01.2006**, sont les suivantes :

Débit		Crédit		01.01.2006		Débit		Crédit	
2131	-			Construction-Charpente métallique,zinguerie toiture,portails (Comp.1)		4546400.00		-	
2132	-			Constuction-Zinguerie « latérale » (Comp.2)		2697600.00		-	
2133	-			Construction-Entretien périodique ,contrôle...(Comp.3)		100000.00		-	
	-	105		Ecart de réévaluation					6844000.00
	-	158		Provision- Remise en état					500000.00
				Total :		7344000.00			7344000.00

Rappelons qu'au 01.05.2010, le composant n° 2 doit être renouvelé (soit tous les 10 ans). Les écritures comptables, au 31.12.2006 doivent être comme suit :

⁽³⁾ Cf. annexe n°3: balance générale-SCS- arrêtée au 31.12.2005,p.251.

Débit		Crédit		31.12.2006		Débit		Crédit	
6813	-					2080739.41			-
				Dotation aux amortissements de la construction(Atelier-hangar- 3 composants).					
		28131			Amortissement-Construction-Charpente métallique ... (Comp.1)	-			662790.70
		28132			Amortissement-Construction-Zinguerie « latérale » (Comp.2)	-			1384615.38
		28133			Amortissement-Entretien,Contrôle..(Comp.3)	-			33333.33
		-			Dotation aux amortissements de l'exercice.	-			
					Total :	2080739.41			2080739.41

Comme , nous avons vu précédemment l'impact des trois (3) premières hypothèses en question , sur le résultat de l'exercice 2006, il nous appartient, de le faire aussi , pour cette dernière hypothèse .

Cela nous permettrait d'avoir une idée plus claire et d'en tirer , éventuellement les enseignements nécessaires quant à la démarche entreprise .

3-4-2 : Implications de l'hypothèse 4 sur le résultat de l'exercice 2006

1 – Implications de l'hypothèse n°4 , sur le Bilan (01.01.2006) * Etape n°11

Bilan au 01.01.2006

N° Cpte	Total général Actif avant modifications :	N° Cpte	Total général Passif avant modifications :
	316256358.67		+ : 275922850.90 +40333507.74 (Résultat ex.2006 jusque là) = 316256358.67
2131	- Construction- Charpente métallique,zinguerie,toiture,portails (Composant n°1) : 4546400.00		-
2132	- Construction Zinguerie « latérale » (Composant n°2) 2697600.00		-

2133	- Construction -Entretien périodique,contrôle... (Composant n° 3) : 100000.00		-
-	-	105	Ecart de réévaluation : 6844000.00
-	-	158	Provisions -remise en l'état : 500000.00
-	Total : modifications : 7344000.00	-	Total : modifications : 7344000.00
-	Total actif : 323600358.60	-	Total passif : 283266850.90
-	Total général actif : 323600358.60	-	Total général passif : 323600358.60

Il y'a eu augmentation des deux (2) rubriques du bilan (Actif et Passif) pour le même montant .

Le résultat est donc resté le même soit : **40333507.74 DA** (au **01.01.2006**).

2- Implications de l'hypothèse n°4 , sur le Compte de résultats (01.01.2006)

* Etape n°12

Aucune implication n' est à signaler.

Cependant , même si l'hypothèse en question n'a pas eu d'impact sur le résultat de l'exercice **2006** , il n'en demeure pas moins que le montant de l'actif présenté selon le **PCN** est sous-estimé par rapport à celui présenté selon **SCF** (ou les **IFRS**) , ce qui montre bien que l'information fournie aux différents utilisateurs par l'Entité , n'est pas juste et réelle (selon **-PCN**) .

3 – Implications de l'hypothèse n°4 , sur le Bilan (31.12.2006)

* Etape n°13

Bilan au **31.12.2006**

N° Cpte	Total général Actif avant modifications : 323600358.60	N ° C P T e	Total général Passif avant modifications : + 283266850.90 + 40333507.74 (Résultat ex.2006 jusque là) = 323600358.60
28131	-Amortissement - Construction-Charpente métallique,zinguerie,toiture,portails (Composant n°1) :	-	-

28132	(662790.70) - Amortissement- Construction Zinguerie « latérale » (Composant n°2) : (1384615.38)	-
28133	- Amortissement -Construction entretien périodique, contrôle... (Composant n° 3) : (33333.33)	-
-	Total:modifications :(2080739.41)	Total:modifications :00
-	Total actif : 321519619.20	Total passif : 283266850.90
	Total général actif : 321519619.20	Total général passif : 321519619.20

Cette opération a modifié le résultat du bilan 2006 négativement qui est devenu : **38252768.30** DA alors qu'il était avant cette date de : **40333507.74** DA .

La différence revient bien sûr au montant des amortissements qui est venu en déduction soit : **2080739.41** DA .

4- Implications de l'hypothèse n°4 , sur le Compte de résultats

(31.12.2006)

*** Etape n°14**

Cette opération a pu modifier le résultat du compte de résultats par une augmentation des ses charges dues à la dotation aux amortissements .

Il y'a lieu d'enregistrer l'écriture comptable suivante et ce au Livre journal de l'Entité 'SCS' au **31.12.2006** :

N° Compte	Désignation	Débit	Crédit
6813	Dotation aux amortissements de la onstruction (Atelier – hangar)	2080739.41	-

L'hypothèse a eu un impact sur le résultat de l'exercice clos 2006 , en le minimisant.

C'est ainsi qu'il est passé d'un montant de : **44887101.65** DA (au début) soit avant l'émission des hypothèses en question pour devenir : **38252768.30** DA après la dernière hypothèse n°4 , alors qu'il était juste avant, avec l'hypothèse n°3 de : **40333507.74** DA .

Ce constat est de taille pour la simple raison qu'il peut constituer pour nous , la conclusion finale qu'on puisse tirer de cette illustration, aussi simple soit-elle .

Alors qu'en serait-il , de ce même résultat de l'exercice clos **2006** , si le nombre d'hypothèses était plus important que cela ou bien, si l'on ait passé en revue toutes les Normes potentielles qui, intéresseraient l'Entité « **Skikda Containers Services** » ? .

La réponse ne peut être, sans équivoque ,que la suivante : l'information financière fournie selon **SCF** voire les Normes comptables internationales (IFRS), est sans doute plus fidèle et plus objective que celle présentée selon le PCN .

A l'issue de cette démarche, on conclurait que le résultat de l'exercice clos 2006 de l'Entité **SCS** , n'est pas fiable , eu égard aux hypothèses émises par nos soins qui , rappelons-le ne sont en aucun cas d'informations véridiques et restent par conséquent propres à leur auteur qui les a élaborées, à juste titre , pour ce présent cas d'illustration

Section 4 : PRESENTATION DES ETATS FINANCIERS **«Skikda Containers Services »**

Après avoir pris en compte tous les changements dus aux différentes hypothèses émises, établissons, maintenant les différents états financiers exigés par la norme comptable internationale **IAS 1** ,voire le Système comptable financier algérien (**SCF**) et commençons par le premier état qui est le bilan ⁽¹⁾

ETAT FINANCIER N°1 : BILAN au 31.12.2006

* Tableau page suivante.

⁽¹⁾ Le tableau concerne obligatoirement deux (2) années .Ceci est très utile pour le contrôle et aussi pour la comparaison . Pour notre cas ,il s'agit des exercices : 2005 et 2006. Le bilan de l'exercice 2007 n'était pas disponible au moment où l'on a commencé ce travail.

	ACTIF	NOTE	MONTANT BRUT (DA) 2006	AMORT-PROV (DA) 2006	MONTANT NET (DA) 2006	MONTANT NET (DA) 2005
	ACTIF NON COURANT	3	-	-	-	-
20	IMMOBILISATIONS INCORPORELLES		162000.00	21510.00	140490.00	146970.00
21	IMMOBILISATIONS CORPORELLES		311809685.00	91687945.00	220121740.00	215737883.50
22	IMMOBILISATIONS EN CONCESSION		-	-	-	-
23	IMMOBILISATIONS EN COURS		-	-	-	-
27	AUTRES IMMOBILISATIONS FINANCIERES		-	-	-	-
	TOTAL ACTIF NON COURANT		311971685.00	91709455.00	220262230.00	215884853.50
	ACTIF COURANT	3	-	-	-	-
31	MATIERES PREMIERES ET FOURNITURES		970375.94	-	970375.94	784382.73
40	FOURNISSEURS ET COMPTES RATTACHES		56503781.90	-	56503781.90	6372143.30
41	CLIENTS ET COMPTES RATTACHES		21496626.45	-	21496626.45	17101241.80
51	BANQUES ,COMPTES COURANTS		22285993.23	-	22285993.23	45965180.27
21			-	-	-	-
			-	-	-	-
53	CAISSE			-		56559.00
54	REGIES D'AVANCES		611.65		611.65	15456.04
	Sous - total : (51+53+54)		22286604.88	-	22286604.88	46037195.31
	TOTAL ACTIF COURANT		101257388.90	-	101257389.00	70294963.14
	TOTAL GENERAL ACTIF	3	413229074.00	91709455.00	321519619.00	286179816.66

Il ressort de ce tableau que l'actif non courant, qui concerne les immobilisations c'est-à-dire en quelque sorte l'actif « long terme » représente la majeure partie soit 68%, le reste, 32% revient à tout ce qui est actif « court terme » soit respectivement 2/3 et 1/3, ceci pour l'exercice 2006.

Bilan au 31.12.2006 : Passif (Suite et fin)

N°	PASSIF	N O TE	MONTANT (DA) 2006	MONTANT (DA) 2005
10	CAPITAL, RESERVES ET ASSIMILES	3	261849715.70	215322131.70
11	REPORT A NOUVEAU		-	-
12	RESULTAT DE L'EXERCICE		38252768.30	46955366.61
	TOTAL 1		300102484.00	262277498.30
	PASSIF NON COURANT		-	-
15	PROVISIONS POUR CHARGES		1887027.59	807208.40
16	EMPRUNTS ET DETTES ASSIMILES		-	-
	TOTAL PASSIF NON COURANT	3	1887027.59	807208.40
	PASSIF COURANT			
40	FOURNISSEURS ET COMPTES RATTACHES		3515371.86	6520409.05
42	PERSONNEL ET COMPTES RATTACHES		1473956.35	1359102.25
43	ORGANISMES SOCIAUX ET COMPTES RATTACHES		975126.85	917656.56
44	ETAT, COLLECTIVITES PUBLIQUES ,ORGANISMES INTERNATIONAUX ET COMPTES RATTACHES		13469483.37	14290122.25
46	DEBIDEURS DIVERS ET CREDITEURS DIVERS		96169.17	7819.75
	TOTAL PASSIF COURANT		19530107.59	23095109.86
	TOTAL PASSIF GENERAL	3	321519619.00	286179816.60

Par contre pour l'exercice 2005, c'est sensiblement aussi la même chose mais avec 75% pour la première catégorie et 25% pour la seconde.

Pour ce qui est du passif, l'on remarque que la première rubrique qui est les capitaux propres y compris le résultat (avant répartition) représente 93% ? le reste revient presque en totalité aux dettes (toutes confondues : personnel , sécurité sociale, fournisseurs, impôts...). Ce qui montre que l'entreprise s'auto-suffit en quelque sorte, bien que plusieurs spécialistes dans ce domaine préconisent et conseillent de faire appel à l'emprunt pour multiplier et accroître les possibilités de rentabilité et s'assurer le maximum de réussite.

La rubrique ,provisions pour charges , emprunts et dettes assimilées ne représente que : 0.05% par rapport au passif, donc pratiquement insignifiante. Il y'a lieu d'observer à ce niveau, que le résultat officiel pour l'exercice 2006

est de : 44887101.65 DA⁽¹⁾. La différence par rapport au résultat figurant au bilan revient aux différentes hypothèses émises par nos soins dans l'optique d'introduction de plus d'une norme que celle de : IAS 1.

Pour l'exercice 2005, le résultat est resté le même(46955366.61 DA) , pour la simple raison que la réévaluation faite par nos soins a fait jouer les deux côtés du bilan(actif et passif) pour le même montant.

Le deuxième état financier s'intéresse au compte de résultat qui se présente sous deux (2) formes, au choix, l'une est celle appelée « par nature » et l'autre appelée « directe ». Cette dernière puise ses informations de la comptabilité analytique.

Pour notre cas, nous avons opté pour la première forme qui est la suivante :

ETAT FINANCIER N°2 : COMPTE DE RESULTATS
(par nature)
Période du 01.01 au 31.12 ...

N° CPT S	INTITULES	NO TE	MONTANT (DA) 2006	MONTANT (DA) 2005
70	Vente de march. et de prod.fabriq.ventes de prést.serv.et prod. annexes	4	174667798.17	163482470.54
	1 - PRODUCTION DE L'EXERCICE		174667798.17	163482470.54
60	ACHATS CONSOMMES		(15428954.63)	(10233763.87)
61§ 62	SERVICES EXTERIEURS ET AUTRES CONSOMMATIONS	4	(37964971.92)	(42692699.27)
	2 – CONSOMMATION DE L'EXERCICE		(53393926.55)	(52926463.14)
	3 – VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION (1-2)		121273871.60	110556007.40
63	CHARGES DE PERSONNEL		(26475840.71)	(20709249.52)
64	IMPOTS,TAXES ET VERSEMENTS ASSIMILES		(3863223.28)	(5835583.72)
	4 – EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION	4	90934807.61	84011174.16
75	AUTRES PRODUITS OPERATIONNELS	4	847680.00	348247.76
65	AUTRES CHARGES OPERATIONNELLES		(3194994.83)	(3207963.40)

⁽¹⁾ Cf. annexes n° 4 , p.256.

68	DOTATIONS AUX AMORTISSEMENTS, PROVISIONS ET PERTE DE VALEUR		(38773564.71)	(23508198.71)
78	REPRISE SUR PERTE DE VALEUR ET PROOVISION		425777.40	623770.12
	5 – RESULTAT OPERATIONNEL	4	50239705.47	58267029.93
76	PRODUITS FINANCIERS		-	616642.00
66	CHARGES FINANCIERES		(108684.15)	(282959.18)
	6 - RESULTAT FINANCIER		(108684.15)	333682.82
	7 – RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOT (5+6)		50131021.32	58600712.75
695 !698	IMPOTS EXIGIBLES SUR RESULTATS ORDINAIRES		(10308573.00)	(13494664.00)
	TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES ORDINAIRES	4	175941255.50	165071130.40
	TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRES	4	(136118807.20)	(119965081.70)
	8 –RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRES		39822448.30	45106048.70
77	ELEMENTS EXTRAORDINAIRES (PRODUITS)		4730317.14	2895866.56
67	ELEMENTS EXTRAORDINAIRES (CHARGES)		(6299997.06)	(1046548.65)
	9 – RESULTAT EXTRAORDINAIRE		(1569680.00)	1849317.91
	10 - RESULTAT NET DE L'EXERCICE	4	38252768.30	46955366.61

Le troisième état financier est consacré aux jeux des flux de trésorerie⁽¹⁾.

C'est un tableau qui intéresse beaucoup les investisseurs pour la simple raison que finalement ,toutes les opérations se traduisent en mouvement d'argent .Ceci éclaire davantage les intéressés et surtout les investisseurs sur la question primordiale : d'où' vient l'argent de l'entité(vente, emprunt,créances etc.) ? , et en quoi , il est utilisé ou dépensé (remboursement de crédit, achat, prêt... etc. ? , pour éventuellement la préparation de leur prise de décision, et savoir si l'entité peut compter sur elle-même pour son autofinancement ou bien elle reste dépendante

⁽¹⁾ Cf. annexe n° 9 , p. 269.

de l'extérieur ce qui implique qu'elle manque de liberté d'action et de manœuvre ce qui la met en face de plusieurs risques éventuels quant à son avenir.

La classification selon les normes comptables internationales en activités opérationnelles, d'investissement et de financement ne peut être que salutaire, car d'emblée l'intéressé et en l'occurrence l'investisseur saura, quelles sont les activités qui rapportent et celles qui risquent d'entraver la bonne marche de l'entité et par voie de conséquence sa situation financière.

**ETAT FINANCIER N° 3 : TABLEAU DE FLUX DE TRESORERIE
(méthode directe)**

FLUX DE TRESORERIE PROVENANT DES ACTIVITES OPERATIONNELLES	NOTE 5	MONTANT (DA) 2006	MONTANT (DA) 2005
+Encaissement reçus des clients		195 344 269	204 327 562
+ Autres encaissements		9056168	14457341
- Sommes versées aux fournisseurs et au personnel		(94 388 634)	(88 546 853)
- Sommes versées à d'autres tiers		(35 446 461)	(21 093 160)
= Flux de trésorerie provenant des activités opérationnelles	5	74565342	109144890
- Intérêts payés		-	-
- Impôts sur le résultat payés		(12 255 175)	(14 746 269)
<i>Flux net de trésorerie provenant des activités opérationnelles</i>	5	62310167	94398621
FLUX DE TRESORERIE PROVENANT DES ACTIVITES D'INVESTISSEMENT	5		
Acquisition d'immobilisations		(28 793 280)	(90 530879)
Acquisition -bons de caisse		(40 000 000)	-
Cession d'immobilisations		1939000	1 839109
Produits financiers reçus		742 430	144917
<i>Flux net de trésorerie provenant des activités d'investissement</i>	5	(66 111 850)	(88107380)
FLUX DE TRESORERIE PROVENANT DES ACTIVITES DE FINANCEMENT		-	-
		-	-
		-	-

Augmentation du capital Dividendes payés (versés) Résultat de l'exercice Réserve (au 01.01) Réserve (au 31.12)		(9303774) (46955367) (78521446) 114831679	(10000000) (57806699) (34490776) 78521446
<i>Flux net de trésorerie provenant des activités de financement</i>	5	(19948907)	(23776030)
VARIATION NETTE DE TRESORERIE OU D'EQUIVALENTS DE TRESORERIE		(23 750 590)	(17 484 788)
TRESORERIE OU EQUIVALENTS DE TRESORERIE A L'OUVERTURE DE L'EXERCICE	5	46 037 195	63 521 983
TRESORERIE OU EQUIVALENTS DE TRESORERIE A LA CLOTURE DE L'EXERCICE	5	22 286 605	46 037 195

Il ressort de ce tableau que les activités opérationnelles, qui concernent généralement les opérations courantes sont l'apport essentiel de l'entreprise .Avec cette rentrée d'argent , en plus de la recette relative provenant des activités de financement,l'entité acquiert ses immobilisations.

En plus des trois (3) tableaux, présentés précédemment, vient un autre qui revêt à son tour une importance certaine. Ce dernier concerne les capitaux propres .

Leur variation montre la capacité de l'entité à compter sur elle-même et l'évolution de leur situation est d'un grand apport pour tous les intéressés et en l'occurrence l'investisseur.

Il y'a lieu d'attirer ici,l'attention que pour la deuxième méthode qui est celle appelée 'méthode indirecte' c'est le même tableau que nous avons présentés pour ses deux dernières rubriques soit les flux de trésorerie provenant des activités d'investissement et ceux provenant des activités de financement.

La différence concerne seulement les flux provenant des activités opérationnelles qui puisent leurs informations de la comptabilité analytique .

Pour plus d'informations concernant certains montants relatifs aux différents flux de trésorerie, les tableaux suivants peuvent nous éclairer davantage :

ETAT FINANCIER N° 4 : TABLEAU DE VARIATION DES CAPITAUX PROPRES

	NOTE	CAPITAL	RESERVES	ECART DE REEVALUATION	BENEFICE NON DISTRIBUE	TOTAL
BILAN AU 31.12.2005	6	130000000.00	80016443.03	5305688.64	46955366.61	262277498.30
EFFETS DE CHANGEMENT DE METHODES COMPTABLES		-	-	-	-	-
BILAN CORRIGE		-	-	-	-	-
CHANGEMENT DE CAPITAUX PROPRES EN 2006 - Profits sur réévaluation des immobilisations - Pertes sur réévaluation des immobilisations	6	-	-		-	-
Résultat net comptabilisé directement en capitaux propres		-	-	17018037.00	-	17018037.00
Résultat net de l'exercice	6	-	-	-	38252768.30	38252768.30
Total : Produits et pertes comptabilisés dans la période		-	-		-	-
Dividendes		-	-	-	(46955366.61)	(46955366.61)
Augmentation de capital		-	34815235.67	(5305688.64)	-	29509547.03
BILAN AU 31.12.2006	6	130000000.00	114831678.74	17018037.00	38252768.28	300102484.00

Pour asseoir davantage les règles édictées par les normes comptables internationales dans l'optique de la transparence, la fiabilité et la pertinence, les responsables de l'IASB ont jugé très nécessaire de compléter cet arsenal de documents par un cinquième appelé « notes annexes ».

Ces notes permettent de clarifier tout ce qui est ambigu dans les états financiers cités précédemment, ou à expliquer certains chiffres ou justifier un choix de méthodes comptables retenues.

Cependant, il n'est en aucun cas admis que ces notes remplacent ces états ou ne les modifient d'une manière ou d'une autre.

DOCUMENT N°5 : NOTES ANNEXES AUX ETATS FINANCIERS

Note 1 : Présentation générale de l'Entité
« Skikda Containers Services »

1-1 : Informations diverses

1-1-1 : Capital et Siège social

- SCS : Société par actions (Spa),
- Filiale du port de Skikda et de l'E.N.D.V.P. Alger.
- Capital social de : 239.000.000 DA (* 2008).
- Siège : Skikda – Zone de dépôt HAMROUCHE.Hamoudi
B.P : 260 – SKIKDA .

Agrément douanier,

* Agrément du Ministre des Transports.

1-1-2 : Activités principales

- Entreposage des conteneurs,
- Transport,
- Manutention,
- Transit / Dédouanement,
- Autres (Regroupage de frêt,Export,Empotage et Dépotage de conteneurs...ect).

Les chiffres suivants, peuvent nous éclairer sur la capacité de ces activités :

- Nombre de conteneurs traités : 61.492 Teu / Année.
- Tonnage : près de 200.000 Tonnes / Année.
- Toutes les prestations (Manutention ,transport) sont assurées contre tous les risques par la CASH de Skikda
- SCS met à la disposition l'ensemble des moyens nécessaires aux projets de transport (Chauffeurs, Mécaniciens, Clarkistes, Autres...).

1-1-3 : Répartition des effectifs par catégorie

Désignation Effectifs	Administ.- Soutien	Exploitation	Total
Cadres Dir	01	00	01
Cadres Sup.	03	01	04
Cadres	06	02	08
A/Maîtrise	02	05	07
A/Exécution	27	37	64
Total :	39	45	84

Directeur Général :M. **ZEBIRI.Aissa**

Assistant DG / Chargé de l'audit interne:M. **AMEZIANE. Souhil.**

Directeur de l'Exploitation :M.**BAAZIZ.Hamid.**

Chef service commercial :M. **SOUAMES. Toufik.**

1-1-4 : Etat du parc(* au 31.08.2008)

-	Total	En service	En panne	OBS
Chariots éleveurs	7	6	1	-
Camions	-	-	-	-
-P.Egins	2	2	0	-
-Camions 35T	2	2	0	-
-Camions 20T	26	23	3	01 * en instance de réforme
Grue	1	0	1	* A rénover
Véhicules	5	2	3	
Véhicules Utilitaires	2	1	1	

* Moyens privés conventionnés avec SCS : Flotte de trente (30) camions de 20T et quatre (4) portes chars de 35 T et 65 T.

1-1-5 : Références professionnelles

- Toutes les entreprises publiques du secteur de Skikda ,
- Sonelgaz centrale thermique de Skikda ,
- Sonelgaz de Skikda,
- CAMEG ,filiales de Sonelgaz,
- Consignataires/Armateurs(MSCA , -GSA-Maersk-Ams-Cnan-Gema-

Walship-Seacom-CMA),

- Amc El Eulma,
- Enicab de Biskra,
- Erce (Ain Touta, Ain Kébira, Hédjer Soud, Hamma Bouziane,
- Engi de Skikda , ENMTP – CPG Constantine,
- Medco-ENIP ,
- GERMAN- Constantine,
- Autres pivés ...

* Certificat de félicitation par la Wilaya de Skikda.

**1-2 : Chiffres clés de certains comptes de gestion
« Skikda Containers Services »**

<u>Désignation</u>	<u>Exercice 2006(DA)</u>	<u>Exercice 2005(DA)</u>	<u>Ecart ±</u>
Chiffre d'affaires	174667798.17	163482470.00	+11185328.10
Valeur ajoutée	121273871.60	110556007.40	+10717864.20
Résultat d'exploitation	90934807.61	84011174.16	+6923633.45
Résultat courant avant impôts	50131021.32	58600712.75	- 8469691.43
Résultat net	38252768.30	46955366.31	- 8702598.01

Le chiffre d'affaires de l'exercice de 2006 a enregistré une augmentation de à peu près : 7 % , par rapport à l'exercice de 2005 ce qui pourrait être un bon signe pour l'Entité .

Note 2 : Méthodes et règles d'évaluation

2-1 : Principes comptables

Les conventions et principes comptables retenus au 31.12.2006 sont les mêmes que ceux qui ont été appliqués pour 2005 .

Les comptes ont été arrêtés fin décembre 2006.

Le conseil d'administration a validé les comptes de l'exercice clos 2006 le....

Ces principes constituent une exigence des Normes comptables internationales (**IFRS**) qui revêt une importance capitale pour le respect du principe de comparabilité entre les exercices .

2-2 : Immobilisations incorporelles

Les immobilisations incorporelles sont évaluées à leur coût d'acquisition

Les amortissements sont calculés suivant le mode linéaire en fonction de la durée d'utilisation prévue.

* logiciel informatique :

2-3 : Immobilisations corporelles

Conformément à la norme **IAS 16** « Immobilisations corporelles » , la valeur brute des immobilisations corporelles correspondant à leur coût d'acquisition ou de production .

le terrain a été réévalué en 2005.

L'Entité « SCS » a changé de méthode dévaluation de ses immobilisations . C'est ainsi qu'elle est passée , du modèle du coût , à celui de la valeur réévaluée comme stipulé par la norme IAS 16 .

2-4 : Dépréciation des éléments d'actifs

Selon la norme **IAS 36** « Dépréciations d'actifs » , la valeur d'utilité des immobilisations corporelles est testée dès l'apparition d'indices de pertes de valeur et revue à chaque clôture .

Note 3 : Principaux postes de : Bilan

3-1 : Bilan : Actif

L'actif non courant de **SCS** est constitué de 99.94 % des immobilisations corporelles .

Le reste qui concerne les immobilisations incorporelles se limite au seul logiciel informatique que détient l'Entité .

Par rapport au total général de l'actif, les immobilisations représentent la majeure partie soit à peu près 70% , les 30% restants reviennent à l'actif courant qui reflète ou caractérise généralement , le cycle d'exploitation normal de **SCS**.

L'on remarque aussi une augmentation de l'actif de : 35.339.802.40 DA pour l'exercice 2006 par rapport à l'exercice clos de 2005 soit une augmentation de : 12 % .

3-2 : Bilan : Passif

3-2-1 : Le passif non courant représente 10% par rapport au passif courant.

Ce qui veut dire que **SCS** est appelée à régler ses engagements dans le court terme .

3-2-2 : Les capitaux propres

Les capitaux propres ont enregistré une augmentation de : 37.824.985.70 DA , ce qui correspond à peu près en majorité à l'augmentation observée de l'actif total (35.339.802.40DA) .

Ils représentent 93% par rapport au total passif. Ce qui montre une fois de plus que **SCS** , finance en quelque sorte ses immobilisations.

Il en est de même pour l'exercice 2005 soit à peu près 92 % .

3-2-3 : Les provisions

Conformément à la norme **IAS 37** « Provisions ,passifs éventuels et actifs éventuels » ,une provision est comptabilisée lorsque

« **SCS** » a une obligation à l'égard d'un tiers et qu'il est probable ou certain qu'elle provoquera une sortie de ressources au bénéfice de ce tiers , sans contrepartie au moins équivalente attendue de celui-ci.

Dans le cas d'une restructuration , une obligation est constituée dès lors que la restructuration a fait l'objet d'une annonce et d'un plan détaillé ou d'un début d'exécution.

Les provisions de SCS sont insignifiantes .

Ceci rejoint bien les quatre (4) exigences principales posées par la norme IAS 37 quant aux conditions de constitution d'une provision :

- Existence d'une obligation, à la clôture de l'exercice,
- due , à un événement passé,
- sortie probable de ressources pour éteindre cette obligation,
- possibilité d'évaluer d'une manière fiable cette sortie de ressources (objet de l'obligation).

3-2-4 : Les emprunts et dettes assimilés

Néant.

SCS s'auto - suffit en quelque sorte. Cette rubrique de dettes et d'emprunts le montre bien..

Note 4 : Principaux postes du compte de résultats

4-1 : Le chiffre d'affaires de l'exercice 2006 ,qui est de : 174667798.17 DA, se confirme tout en enregistrant une augmentation de 11185327.60 DA soit à peu près de : 7 % par rapport à l'exercice précédent.

4-2 : La valeur ajoutée de l'Entité est de : 10.717.864.20 DA soit une augmentation de 10 % .

4-3 : L'excédent brut d'exploitation est de : 90.934.807.61DA. soit une augmentation par rapport à l'exercice 2005 de : 8%.

4-4 : Le résultat opérationnel qui est de : 50.239.705.47 DA, a enregistré une diminution par rapport à l'exercice précédent de : 14 % .

4-5 : Résultat net des activités ordinaires (opérationnelles) est de : 39.822.448 DA .Il a chuté de 12% par rapport à l'exercice précédent .

4-6 : Le résultat extraordinaire (exceptionnel) qui est négatif (1.569.680 DA) représente 4% par rapport au résultat net des activités ordinaires ce qui st acceptable en quelque sorte pour l'Entité.

4-7 : Les produits financiers de l'Entité **SCS** sont insignifiants .

Désignation	Exercice 2006	Exercice 2005	Ecart + ou -	Pourcentage	OBS
Réel - PCN	44.887.101.65	46.955.366.61	2.068.264.96 (négatif)	- 4,40 %	Réel PCN
Après émission d'hypothèses – SCF ou (IFRS)	38.252.768.30	46.955.366.61	8.702.598.31 (négatif)	- 18.53	* soit : 14 % (Hypothèses émises)

Note 5 : Les flux de trésorerie

5-1 : Les flux de trésorerie des activités : Opérationnelles, Investissement, et de Financement.

Bien que , **SCS** ait pu créer une richesse supplémentaire assez appréciable (augmentation de la valeur ajoutée), ceci ne s'est pas exprimé pour autant sur les flux de trésorerie (entrée de ressources).

Pendant en les comparant avec les flux des activités d'investissement et de financement , qui sont les deux négatifs ,c'est-à-dire ils ont enregistré des sorties de ressources, l'on conclut que **SCS**, avec ses recettes des activités opérationnelles ,arrive à couvrir ses dépenses des deux autres activités (Investissement et financement).

<u>Désignation</u>	<u>Exercice 2006</u>	<u>Exercice 2005</u>	<u>Ecart</u>	<u>Pourcentage</u>	<u>obs</u>
Flux net de trésorerie provenant des activités opérationnelles	62310167	94398621	(32088454)	34 % (Diminution)	-
Flux net de trésorerie provenant des activités d'investissement	<u>(66111850)</u>	<u>(88107380)</u>	(21995530)	25 % (en moins)	+
Flux net de trésorerie provenant des activités de financement	<u>(19948907)</u>	<u>(23776030)</u>	(3827123)	16 % (en moins)	+
<u>Variation nette de e trésorerie ou d'équivalents de trésorerie.</u>	<u>(23750590)</u>	<u>(17484788)</u>	(6265802)	36 % (en plus)	-

* Les montants **en gras** doivent correspondre à la différence des trésoreries ouverture et clôture de chaque exercice

* Ils doivent, en outre figurer automatiquement au niveau du Bilan.

<u>Désignation</u>	2006	2005
<u>Trésorerie</u> <u>Ouverture</u> <u>Exercice</u>	46037195	63521983
<u>Trésorerie</u> <u>Clôture. Exercice</u>	22286605	46037195
<u>Total :</u>	(23750590)	(17484788)

5-2 : Sommes versées aux fournisseurs et au Personnel

<u>Désignation</u>	<u>2006</u>	<u>% 2006</u>	<u>2005</u>	<u>% 2005</u>
<u>Fournisseurs</u>	65874352	70 %	66778559	75%
<u>Personnel</u>	28514282	30%	21768294	25%
<u>Total :</u>	94388634	100%	88546853	100%

* pour détail, cf , tableaux 3 et 4 relatifs aux montants des flux de trésorerie .
(Annexes à l'état financier n°3).

5-3 : Flux de trésorerie : Décaissements

(Fournisseurs,Personnel,Autres tiers et Impôts)

<u>Désignation</u>	<u>2006</u>	<u>% 2006</u>	<u>2005</u>	<u>% 2005</u>
<u>Sommes versées</u> <u>aux fournisseurs</u>	65874352	46%	66778559	54%
<u>Sommes versées</u> <u>au Personnel</u>	28514282	20%	21768294	17.%
<u>Sommes versées</u> <u>à d'autres tiers</u>	35446461	25%	21093160	17.%
<u>Impôts sur le</u> <u>résultat</u>	12255175	9%	14746269	12%
<u>Total :</u>	142090270	100%	124386282	100%

5-4 : Flux de trésorerie : Décaissements

(Acquisition : Immobilisations et Bons de caisse)

<u>Désignation</u>	<u>2006</u>	<u>% 2006</u>	<u>2005</u>	<u>% 2005</u>
<u>Acquisition :</u> <u>Immobilisations</u>	28793280	42%	90530879	100%
<u>Acquisition :</u> <u>Bons de caisse</u>	40000000	58%	-	-
<u>Total :</u>	68793280	100%	100%	100%

Note 6 : Tableau de variation des capitaux propres (Etat financier n°4)

6-1 : Le montant : **262277498.30 DA** concerne les capitaux propres de l'exercice 2005. Ce montant doit correspondre à celui qui se trouve au Bilan 2005 .

6-2 : Le résultat net comptabilisé directement en capitaux propres : **17018037 DA** est égal à la différence de : **22323725.63** (Montant des écarts de réévaluation ,Cpte_105) – **5305688.63** (Annulation de l'écart de réévaluation de 2005).

6-3 : Le montant : **300 102484 DA** est celui qui doit figurer au Bilan de l'exercice 2006. Il est obtenu de la manière suivante :
(262277498.30 (Cap.pr.2005) + 17018037(Rés.net.compt.dir.en cap.pro.)+38252768.30(Rés.ex.2006)+29509547(Augm.de capital) - 46955366.61(Rés.ex.2005) = **300102484 DA** .

6-4 : Le montant : **34815235.70 DA** (Réserves)
Est obtenu en faisant la différence entre le montant des réserves de l'exercice 2006 et celui de 2005 soit : 114831678.74 – 80016443.03 = **34815235.70 DA**.

A ce propos , il y'a lieu de signaler que l'objectif assigné au **document n°5 « Annexes aux états financiers »** par nos soins , à l'instar de notre travail , n' est nullement de donner tous les détails que ce dernier exige mais nous sommes limités au choix de certaines informations uniquement , pour donner , un aperçu assez général sur ce dernier afin d' avoir au moins une vision globale sur la Norme **IAS 1** dans son ensemble .

Cependant, il y'a lieu d'attirer l'attention sur une observation remarquable , à mettre en exergue à ce niveau, et qui est la suivante :

Si l' **IASB** , a prévu une colonne intitulée « **Note** » en face de chaque montant et pour les quatre (4) états financiers (Bilan ,Comptes de résultats,Tableau des flux de trésorerie,et le Tableau de variation des capitaux propres), cela n'a pas été fait du tout d'une manière fortuite , mais ceci est révélateur , de l'importance de l'**Annexe** en question.

De même, cela permettrait aussi à chaque **Entité**, de pouvoir se prononcer, sans aucune restriction, tant que cela donne davantage d'explications et d'éclaircissements , de chaque montant, pour que finalement , l'information financière soit la plus fiable et la plus fidèle possible tel est l'objectif ultime fixé par les **Normes comptables internationales** voire les **Normes internationales IFRS** .

CONCLUSION :

Les Normes comptables internationales ,voire, les Normes internationales de l'information financière 'IFRS' expriment bien la volonté de ses auteurs, en l'occurrence l'IASB et ses membres , à mettre en place , à asseoir et prévoir les règles indispensables afin d'éviter d'éventuels scandales comme ceux déjà vécus un peu partout dans le monde et atteindre un objectif de taille qu'est la comparabilité des entités internationales entre elles,le tout dans la transparence ,la fiabilité , la pertinence nécessaires et bien d'autres qualités pour ne citer que celles-ci.

Eu égard à la mondialisation qui touche tous les secteurs confondus , l'Algérie ne pouvant ignorer ce qui se passe autour d'elle et rester à l'écart et surtout dans un domaine aussi névralgique qu'est l'outil important de la comptabilité , bien que ,l'on puisse dire dores et déjà, qu'elle a accusé un retard qui ne peut rester sans conséquences quant à l'avenir des entités nationales surtout sur le plan stratégique .

En effet, sa situation géographique aux portes de l'Europe, ses relations économiques avec ce continent, l'oblige à être au diapason de ce qui se passe là-bas sur tous les plans économiques politiques, ainsi que sur celui des législations et des réglementations en vigueur.

Il aurait été ,certes, très conseillé pour l'Algérie d'avoir opter pour ces Normes bien avant en gardant la même formule qu'elle a adoptée à travers cette nouvelle loi concernant le **système comptable financier (SCF)** pour lequel le législateur algérien a pu trouver le juste milieu , car il a pu juguler d'une manière très subtile et intelligente entre les exigences internationales sans pour autant négliger la souveraineté nationale comme l'a faite exactement l'Europe qui tout en ayant opté pour les Normes comptables internationales, elle n'a pas pour autant perdu sa souveraineté tout en restant celle qui décide de l'application ou non de ces Normes , et ce par leur publication au niveau de son Journal officiel condition , sine qua non , pour qu'elles soient applicables au niveau européen .

De même , si l'échéancier janvier **2009**, date d'entrée en vigueur de cette loi relative au **SCF** , semblerait inapproprié pour la plupart des concernés, qui ne se voyaient pas préparés pour l'événement d'autant plus que les textes réglementaires d'application les plus déterminants n'ont pas encore été publiés à ce jour , ce qui laisse supposer le report éventuel de cette date en question.

Il n'en demeure pas moins vrai , que quelque soit l'horizon qui va être retenu, ce temps doit être sciemment exploité par les entités concernées, vu la tâche importante attendue et ce sur plusieurs plans humain, matériel, et financier.

Le Progrès technologique, qui marque et conditionne la scène internationale, d'un côté et la crise financière sans précédent qui pèse lourd sur le

Conclusion

quotidien de tout un chacun, entre autres, sont, autant d'indicateurs révélateurs suffisants pour que les Entités algériennes prennent les mesures adéquates en s'entourant du maximum d'atouts possibles, pour être au rendez-vous dans de bonnes conditions ou à défaut avec les moindres coûts.

Sur le plan pratique, nous avons essayé sur la base de certaines hypothèses très plausibles, la projection de certaines Normes internationales sur les différents états requis par les « **IFRS** ».

Nous nous sommes tenu, à appliquer uniquement **IAS 1**, tout en restant dans l'esprit et l'objectif des Normes **IFRS**, en tant que base de toutes les autres Normes.

Ces changements traduisent une non transparence, une non fiabilité, et une non pertinence de l'information selon le **PCN**.

BIBLIOGRAPHIE

OUVRAGES EN LANGUE ETRANGERE

Revue

1- Code IFRS : Normes et interprétations, textes consolidés à jour au 1^e septembre 2007, 3^e édition, collection les codes RF ,Groupe Revue Fiduciaire , 2007 ,844p.

2-La revue des sciences commerciales n°01, Institut national de commerce , Ministère de l'enseignement supérieur et de la recherche scientifique,2002,123p.

Ouvrages

1- C.Maillet-Baudrier,A.Le Manh,Normes comptables internationales IAS/IFRS,Collection LMD*Professionnel,BERTI Editions,Alger,2007,192p .

2- Eric DUCASSE / Anne Jallet AUGUSTE / Stephane OUVRARD Christian PRAT / Dit HAURET, Normes comptables internationales IAS/IFRS, avec exercices d'application corrigés, à jour au 30 avril 2005 LMD de boeck, 2005.

3-Jean Montier,Gilles Scognamiglio,Techniques de consolidation,exercices et application, édition Economica,Paris,1995.

4-Laurent Bailly,Comprendre les IFRS, Guide pratique des différences à connaître entre les normes IFRS et la comptabilité française,3^eédition,Maxima,Paris,2007,186p.

5- Lionel ESCAFFRE et Eric TORT , Les normes comptables internationales IAS/IFRS,les Zoom's,Ecoles d'affaires,Gualino éditeur,,EJA ,Paris,2006,190p.

6- Otmane. BEKENNICHE , la coopération entre l'Union européenne et l'Algérie, l'accord d'association , Office des publications universitaires,2006,286p.

7- Plan comptable national(Algérie), Conseil supérieur de la comptabilité,Ministère des finances, Société nationale de comptabilité,SNED,Alger, 1982 ,94p.

8- Plan comptable général (France),Dunod,Paris,2007,47p.

9 - Robert OBERT, Pratique des normes IFRS, Comparaison avec les règles françaises et les US GAAP,3^eédition , DUNOD , Paris , 2006 ,561p.

10-Robert OBERT, Pratique des normes IAS/IFRS:40cas d'application,Dunod,Paris,2005,246p.

11- Robert .OBERT , le petit IFRS ,Normes internationales de comptabilité et d'information financière,Dunod,Paris, 2006,47p.

OUVRAGES EN LANGUE ARABE

12-الدكتور رضوان حلوة حنان النمودج المحاسبي المعاصر من المبادي الى المعايير. دراسة معمقة في نظرية المحاسبة جامعة حلب جامعة عمان الاهلية دار وائل للنشر الطبعة الثانية 2006 ، 195 ص.

13- شبايكي. سعدان تقنيات المحاسبة حسب المخطط المحاسبي الوطني ديوان المطبوعات الجامعية بن عكنون الجزائر 2002 ، 327 ص.

14 - Eurl Pages Bleues Internationales -النظام المحاسبي المالي ، مدخل الى المعايير المحاسبية الدولية ،مشروع قانون المخطط المحاسبي المالي الجديد ،قائمة الحسابات و كيفية عملها ، قاموس المصطلحات 'عربي فرنسي ، متيجة للطباعة ، براقى ،الجزائر ، 2008 ، 183 ص.

15 – الدكتور شعيب شنوف ، محاسبة المؤسسة ، طبقا للمعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS ، الجزء الأول ، مكتبة الشركة الجزائرية بوداود ،الجزائر ، 2008 ، 278 ص.

JOURNAUX OFFICIELS - ALGERIE -

- Ordonnance n°75-35 du 29.04.1975 portant plan comptable national (Journal Officiel n°37 du 09.05.1975).
- Loi n°07-11 du 25.11.2007 portant système comptable financier (Journal Officiel n°74 du 25.11.2007) .
- Décret exécutif n°08-156 du 26 mai 2008, portant application des dispositions de la loi n°07-11 du 25 novembre 2007 portant système comptable financier (J.O n°27 du 28.05.2008).
- Arrêté du Ministre des finances du 26 juillet 2008 ,fixant les règles d'évaluation et de comptabilisation ,le contenu et la présentation des états financiers ainsi que la nomenclature et les règles de fonctionnement des comptes (Journal officiel n°19 du 25 mars 2009).
- Arrêté du Ministre des finances du 26 juillet 2008 fixant les seuils de chiffre d'affaires, d'effectif et l'activité applicables aux petites entités pour la tenue d'une comptabilité financière simplifiée (Journal officiel n°19 du 25 mars 2009).
- Loi n°05-02 du 06.02.2005 modifiant et complétant l'Ordonnance n°75-59 du 26.09.1975 relative au Code de commerce (Journal officiel n°11 du 09.02.2005).
- Décret présidentiel n°08- 51 du 9 février 2008 portant ratification du protocole à l'accord euro - méditerranéen établissant une association entre la Communauté

européenne et ses Etats membres d'une part et la République algérienne démocratique et populaire, visant à tenir compte de l'adhésion à l'Union européenne de la République tchèque, de la République d'Estonie,,de la République de Chypre,de la République de Lituanie, de la République de Hongrie, de la République de Malte , de la République de Pologne, de la République de Slovénie et de la République slovaque,fait à Luxembourg, le 24 avril 2007 (J.O n° 19 du 9 avril 2008).

- Arrêté du ministre des finances du 23 juin 1975 relatif aux modalités d'application du Plan comptable national.

JOURNAUX OFFICIELS – UNION EUROPEENNE

- Directive 78/660/CEE du Conseil, modifiée et complétée (JO L222 du 14 .08.1978) concernant les comptes consolidés.

- Règlement(CE) n°1606 :2002 du Parlement européen et du Conseil du 19.07.2002 sur l'application des normes comptables internationales (L 243 du 11.09.2002).

- Règlement(CE) n°1725/2003 du 29.09.2003 (J.O : L 261 du 13.10.2003).

- Règlement (CE) n° 108/2006 de la Commission du 11.01.2006 modifiant le Règlement (CE) n°1725/2003...(JO L 24 du 27.01.2006)

- Règlement (CE) n° 708/2006 de la Commission du 08.05.2006 modifiant le Règlement (CE) n°1725/2003...

SITES « INTERNET »

- www.joradp.dz
- www.iasb.org
- www.iasb.org.uk
- www.focusifrs.com
- info@focusifrs.com
- www.europa.eu.int
- <http://eur-lex.europa.eu>

ANNEXES

Annexe n°01

(1/1)

SCS Spa Skikda
Code : U01
Comptabilité: SCS SKIKDA

B I L A N au : 31/12/2005

Tableau N° 01
Exercice arrêté au : 31/12/2005

A C T I F				P A S S I F		
	MONTANT BRUT	AMORTISSEMENT	MONTANT NET		MONTANT	
20	INVESTISSEMENTS			10	FONDS PROPRES	
21	FRAIS PRELIMINAIRES			12	FONDS SOC OU PERSONNEL	130 000 000.00
22	VALEURS INCORPORELLES	15 030.00	146 970.00	13	PRIMES D'APPORTS	
	TERRAINS	21 954 500.00	21 954 500.00	14	RESERVES	78 521 445.67
				15	SUBVENTIONS	
24	EQUIPEMENTS PRODUCTION	54 559 905.20	188 477 694.97	16	ECARTS DE REEVALUATION	
25	EQUIPEMENTS SOCIAUX			17	T R A N S F E R T	
28	INVESTISSEMENTS EN COURS			18	LIAISON INTER-UNITES	
				19	RESULTATS INST AFFECT	1 494 997.36
					PROVISIONS PERTE/CHARGE	807 209.46
	T O T A L 2	265 154 100.17	54 574 935.20		T O T A L 1	210 823 651.43
30	S T O C K S			50	D E T T E S	
31	MARCHANDISES			52	CPTES CREDITEURS ACTIF	
33	MATIERES & FOURNITURES	784 382.08	784 382.08	53	DETTES INVESTISSEMENT	1 073 139.64
34	PRODUITS SEMI OEUVRES			54	DETTES DE STOCKS	853 729.93
35	PRODUITS & TRAV EN COUR			55	DETENTION POUR COMPTE	671 358.71
36	PRODUITS FINIS			56	DETTES ASS & SOC APPAR	
37	DECHETS & REBUTS			57	DETTES D'EXPLOITATION	20 496 881.58
	STOCKS A L'EXTERIEUR			58	AVANCES COMMERCIALES	0.00
					DETTES FINANCIERES	
	T O T A L 3	784 382.08	784 382.08		T O T A L 5	23 095 109.86
40	C R E A N C E S					
42	CPTES DEBITEURS PASSIF					
43	CREANC D'INVESTISSEMENT	500 000.00	500 000.00			
44	CREANCES DE STOCKS					
45	CREANC ASS & SOC APPAR					
46	AVANCE POUR COMPTE	1 600 629.40	1 600 629.40			
47	AVANCES D'EXPLOITATION	4 271 514.46	4 271 514.46			
48	CREANCES SUR CLIENTS	17 125 928.68	24 687.00			
	DISPONIBILITES	46 037 195.31	46 037 195.31			
	T O T A L 4	69 535 267.85	24 687.00			
				88	RESULTAT DE L'EXERCICE	46 955 366.61
	TOTAL ACTIF	335 473 750.10	54 599 622.20		TOTAL PASSIF	280 874 127.90

EL BASSIT Tirage du: 12/03/06 à : 10:23

ANNEXES

Annexe n° 02

(1/1)

Code : U01
 Entreprise : SCS SKIKDA

TABLEAU DES COMPTES DE RESULTATS

Tableau N° 02
 Exercice arrêté au : 31/12/2005

CPTE	DESIGNATION	D E B I T	C R E D I T
70	VENTES DE MARCHANDISES		
60	MARCHANDISES CONSOMMEES		
80	MARGE BRUTE		
80	MARGE BRUTE		
71	PRODUCTION VENDUE		
72	PRODUCTION STOCKEE		
73	PRODUCTION ENTREPRISE ELLE-MM		
74	PRESTATIONS FOURNIES		163 482 470.54
75	TRANSFERT CHARGES PRODUCTION		623 179.98
61	MATIERES FOURNIT CONSOMMEES	10 233 763.87	
62	SERVICES	42 692 699.27	
81	VALEUR AJOUTEE	52 926 463.14	164 105 650.52
81	VALEUR AJOUTEE		111 179 187.38
77	PRODUITS DIVERS		348 247.76
78	TRANSFERT CHARGES EXPLOIT		590.14
63	FRAIS DE PERSONNEL	20 709 249.52	
64	IMPOTS ET TAXES	5 218 941.72	
65	FRAIS FINANCIERS	899 601.33	
66	FRAIS DIVERS	2 591 321.40	
68	DOTATIONS AMORT PROVISION	23 508 198.71	
83	RESULTAT D'EXPLOITATION	52 927 312.68	111 528 025.28
79	PRODUITS HORS EXPLOITATION		2 895 866.56
69	CHARGES HORS EXPLOITATION	1 046 548.55	
84	RESULTAT HORS EXPLOITATION	1 046 548.55	2 895 866.56
83	RESULTAT D'EXPLOITATION		58 600 712.60
84	RESULTAT HORS EXPLOITATION		1 849 318.01
880	RESULTAT BRUT DE L'EXERCICE		60 450 030.61
889	IMPOTS SUR LES BENEFICES	13 494 664.00	
88	RESULTAT NET DE L'EXERCICE		46 955 366.61

EL BASSIT Tirage du: 12/03/06 à : 10:24

ANNEXES

Annexe n° 03

(1/5)

SCS Spa Skikda
CODE : U01
SCS SKIKDA

BALANCE GENERALE: AU: 31/12/2005

PAGE: 1

Compte	INTITULE	Réouverture Débit	Réouvert.Crédit	Mouvem Débit	Mouvem Crédit	Solde débiteur	Solde Crédeur
10201	APPORT EN NATURE E.P.S		8 484 961.00				8 484 961.00
10202	APPORT EN NATURE D.V.P		61 887 329.00				61 887 329.00
10210	APPORT EN NUMERAIRE E.		59 515 039.00				59 515 039.00
10211	APPORT EN NUMERAIRE D.		112 671.00				112 671.00
13000	RESERVES LEGALES		3 420 095.07		5 780 669.22		9 200 764.29
13100	PLUS VALUES DE CESSION			715 828.98	715 828.98		
13110	BENEF TAXES A TAUX RED		27 033 870.86		38 250 000.00		65 283 870.86
13400	RESERVES FACULTATIVES		4 036 810.52				4 036 810.52
18000	RESULTAT EN INSTANCE D			56 311 701.90	57 806 699.26		1 494 997.36
19000	PROVIS.P/PERTES PROBAB		853 391.00	80 000.00	33 817.40		807 208.40
20200	FRAIS D'INVESTISSEMENT	618 370.00			618 370.00		
20920	RESORPTION F.PRELIMINA		618 370.00	618 370.00			
21300	INSTALLATION LOGICIEL	87 000.00		75 000.00		162 000.00	
22010	TERRAIN	21 954 500.00				21 954 500.00	
24010	BAT.ADM.ET COMMERCIAL	12 656 700.00				12 656 700.00	
24020	ATELIER HANGAR	11 520 000.00				11 520 000.00	
24100	CHAUSSÉE TERRE PLIENS	11 879 330.86		12 554 940.00		24 434 270.86	
24110	POSTE TRANSF.ELECTRIQU	3 648 000.00				3 648 000.00	
24120	CLOTURE	4 369 000.00				4 369 000.00	
24130	GROUPE ELECTROGENE			1 499 917.00		1 499 917.00	
24300	GRUE AUTO	4 121 390.00				4 121 390.00	
24310	CHARIOT ELEVATEUR	21 714 075.00		70 076 340.27	29 292 908.97	62 497 506.30	
24320	REMORQUES	17 232 269.00		7 802 000.00		25 034 269.00	
24330	MAT.DE LUTTE CENTRE IN	76 463.00				76 463.00	
24340	MAT.DE TELECOMMUNICATI	105 300.00		41 400.00		146 700.00	
24350	BACHES	75 216.71				75 216.71	
24360	CUVE ET CITERNE	28 000.00		35 000.00		63 000.00	
24390	MAT.OUTILL.DIVERS	325 618.44		481 060.00		806 678.44	
24400	VEHICULES DE TOURISME	2 398 056.27		1 113 675.22		3 511 731.49	
24410	VEHICULES UTILITAIRES	59 954 335.28		24 439 641.03		84 393 976.31	
24500	MOBILIER DE BUREAUX	685 433.80		37 500.00		722 933.80	
24510	MATERIEL DE BUREAUX	340 091.55				340 091.55	
24520	MAT.INFORMATIQUE	622 404.82		468 050.00		1 090 454.82	
24700	AGENCEMENT ET INSTALAT	694 510.89		1 334 790.00		2 029 300.89	
29130	AMORTISSEMENT LOGICIEL		9 716.67		5 313.33		15 030.00
29401	AMORTISSEMENT DES BATI		2 362 584.00		506 268.00		2 868 852.00
29402	AMORT.ATELIER HONGAR		2 688 000.00		576 000.00		3 264 000.00
29410	AMORT.CHAUSSEE TERRE P		4 624 817.24		1 772 353.59		6 397 170.83
29411	AMORT.POSTE TRANS.ELEC		851 200.00		182 400.00		1 033 600.00
29412	AMORT.CLOTURE		815 546.67		174 760.00		990 306.67
29413	AMORT.GROUPE ELECTROGE				33 160.84		33 160.84
29430	AMORT.GRUE AUTO		1 923 315.33		412 139.00		2 335 454.33
29431	AMORT.CHARIOT ELEVATEU		5 584 034.73	544 549.98	4 401 135.23		9 440 619.98
29432	AMORT.REMORQUES		1 115 268.88		1 968 063.58		3 083 332.46
29433	AMORT.MAT.DE LUTTE C/I		35 682.76		7 646.30		43 329.06
29434	AMORT.MAT.DE TELECOMUN		19 804.17		13 361.25		33 165.42
29435	AMORT.BACHES		27 414.08		7 521.66		34 935.74
29436	AMORT.CUVE ET CITERNE		9 333.33		3 966.67		13 300.00
29439	AMORT.MAT.ET OUTILL.DI		67 205.57		44 397.51		111 603.08
29440	AMORT.VEHICULE DE TOUR		1 205 166.53		569 929.52		1 775 096.05

EL BASSIT Tirage du: 13/03/06 à : 15:39

Suite .../...

ANNEXES

Annexe n° 03

(2/5)

SCS Spa Skikda
CODE : U01
SCS SKIKDA

BALANCE GENERALE: AU: 31/12/2006

PAGE: 2

Compte	INTITULE	Réouverture Débit	Réouver.Crédit	Mouvem Débit	Mouvem Crédit	Solde débiteur	Solde Créditeur
29452	AMORT.MAT.INFORMATIQUE		512 655.65	95 247.94	147 842.50		565 250.21
29470	AMORT.AGENCEMENT ET IN		294 437.26	56 983.33	200 738.38		438 192.31
31100	COMB.LUB.CARB.	215 380.00		10 737 676.19	10 648 196.19	304 860.00	
31200	PRODUIT D'ENTRETIENS	1 124.00		43 346.00	44 302.00	168.00	
31400	PETIT OUTILLAGE	840.00		46 905.00	46 905.00	840.00	
31500	P.R VEHICULE	535 610.08		3 150 075.98	3 152 927.12	532 758.94	
31600	FOURNITURES DE BUREAUX	31 428.00		506 329.00	406 008.00	131 749.00	
31900	AUTRE FOURNITURES DIVE			401 889.50	401 889.50		
31910	EFFETS VESTIMENTAIRES			16 680.75	16 680.75		
38010	ACHATS COMB.CARB.LUBRI			10 737 676.19	10 737 676.19		
38020	ACHATS PRODUIT D'ENTRE			43 346.00	43 346.00		
38040	ACHATS PETIT OUTILLAGE			46 905.00	46 905.00		
38050	ACHATS PIECES DE RECHA			3 150 075.98	3 150 075.98	0.00	
38060	ACHATS FOURNITURE BURE			498 029.00	498 029.00		
38090	ACHATS MAT.FOURN.DIVER			401 889.50	401 889.50		
38091	ACHATS EFFETS DU PERSO			16 680.75	16 680.75		
42210	BON DE CAISSE			70 000 000.00	30 000 000.00	40 000 000.00	
42400	PRETS			1 240 000.00		1 240 000.00	
42600	CAUTIONNEMENTS VERSES	500 000.00				500 000.00	
42730	INT.COURU.&N.ECHUS S/B			560 000.00		560 000.00	
45700	T.V.A RECUPERABLE			11 996 045.00	11 996 045.00		0.00
45760	PRECOMPTE	1 410 629.40		4 662 511.41	5 554 901.45	518 239.36	
45830	AVANCES POUR COMPTE O/	190 000.00		188 000.00	190 000.00	188 000.00	
46200	AVANCE SUR SERVICE	100 000.00		136 900.00	236 900.00		
46210	AVANCE SUR FRAIS MISSI			84 000.00	79 000.00	5 000.00	
46300	AVANCE SUR SALAIRE	1 135 000.00	55 000.00	1 360 000.00	2 440 000.00		
46420	AVANCE SUR IMPOTS (IBS	3 006 386.54		13 222 922.00	2 739 891.00	13 489 417.54	
46430	AVANCE SUR IMPOTS (IRG	85 127.92		3 125.00	85 127.92	3 125.00	
46900	DEPENSE EN ATTENT D'IM			1 237 588.00	1 237 588.00		
47000	CLIENTS	17 581 693.81	475 664.57	204 429 534.26	200 042 037.17	21 493 526.33	
47002	DIVERS CLENTS FRIS ACCE	16 799.44			16 799.44		
47003	CLIENTS PERSONNEL S.C.	3 100.00				3 100.00	
48500	BANQUE C.P.A	45 965 180.27		228 945 792.77	252 624 979.81	22 285 933.23	
48700	CAISSE PRINCIPALE	56 559.00		11 843 378.98	11 899 937.98		
48800	CAISSE REGIE	15 456.04		9 990 134.63	10 004 979.22	611.45	
48900	VIREMENT DE FOND			21 887 471.61	21 887 471.61		
49700	PROVISION POUR PRES.S/		24 687.00	24 687.00			
50000	COMPTES CREDITEURS DE				95 718.12		95 718.12
52200	CREDITEUR D'INVESTISSE		221 296.57	36 612 496.13	36 412 812.23		21 612.67
52400	FOURNISSEURS RET.GARAN		851 843.07	71 089.20			780 753.87
53000	CREDITEUR DE STOCKS		853 729.93	16 068 573.87	15 761 080.28		546 236.34
54000	TANTIEMES A PAYER			272 000.00	272 000.00		
54300	I.R.G		247 381.54	1 659 430.72	1 540 940.55		128 891.37
54310	RET.IRG 15 %		174 489.49	833 556.00	702 473.51		43 407.00
54500	RETENUE SECURITE SOCIA		232 090.32	1 597 417.49	1 605 963.88		240 636.71
54510	RET.MUTUELLE		17 397.36	185 250.45	207 170.43		39 317.34
54580	DETENTION P/COMPTE O.S			373 600.00	373 600.00		
54700	T.V.A COLLECTEE			25 047 168.05	25 047 168.05		0.00
54710	T.V.A DUE			16 309 207.45	16 309 207.45		
55600	DIVIDENDE A PAYER			9 303 773.58	9 303 773.58		

EL BASSIT Tirage du: 05/03/07 à : 14:35

Suite .../...

ANNEXES

Annexe n° 03

(3/5)

Suite ... / ...

SCS Spa Skikda
 CODE : U01
 SCS SKIKDA

PAGE: 3

BALANCE GENERALE: AU: 31/12/2005

Compte	I N T I T U L E	Réouverture Débit	Réouvert.Crédit	Mouven Débit	Mouven Crédit	Solde débiteur	Solde Créditeur
54580	DETENTION P/COMPTE O.S			55 800.00	55 800.00		
54700	T.V.A COLLECTEE			23 270 894.31	23 270 894.31		0.00
54710	T.V.A DUE	226 810.25		11 656 277.60	11 429 467.35		
55600	DIVIDENDE A PAYER			10 000 000.00	10 000 000.00		
56200	CREDITEUR DE SRVICES	3 364 709.46		45 663 326.43	46 892 156.45		4 593 539.48
56300	TRAITEMENT SALAIRE PER	663 608.15		13 224 860.23	13 566 862.88		1 005 610.80
56320	PAIE REINTEGRE	9 985.67		3 100.00	3 100.00		9 985.67
56380	BEBEF.DUES AUX PERSONN			837 034.84	837 034.84		
56400	ETAT IMPOT I.B.S	14 856 356.68		15 015 889.00	13 764 284.54		13 604 752.22
56410	ATAT T.A.I.C	317 172.17		3 362 982.80	3 284 134.21		238 323.58
56420	ETAT VERSEMENT FORFETA	19 655.30		141 096.84	137 480.20		16 038.66
56490	AUTRE IMPOT ET TAXES	4 026.99		257 072.00	262 181.77		9 136.76
56600	CREDIREUR FRAIS DIVERS			2 798 103.79	2 805 923.54		7 819.75
56800	COTIS.SEC.SOC.CNASAT	233 670.00		3 070 029.37	3 504 528.25		668 168.88
56870	CONTRIB.DE L'ENTRP.O/S	262 015.70		262 015.70	343 505.78		343 505.78
57700	REMISER A ACCORDER			1 265 624.66	1 265 624.66		
57900	RECETTE ATTENT.D'IMPOT			3 262 956.39	3 262 956.39		
61010	CARB.LUB.COMB.CONSOM.			5 954 671.87		5 954 671.87	
61020	PROD.ENTRETIEN CONSOM.			94 174.00		94 174.00	
61040	PETIT OUTILLAGE CONSOM			80 675.00		80 675.00	
61050	PIECES DE RECHANGE CON			2 611 047.78		2 611 047.78	
61060	FOURNIT DE BUREAUX COM			625 706.38		625 706.38	
61090	FOURNIT DIVERS CONSOM.			98 574.13		98 574.13	
61091	EFFETS VESTIMENTAIRES			270 040.00		270 040.00	
61092	DIVERS CONSOMMATION			122 662.00		122 662.00	
61110	ELECTRICITE ET GAZ CON			346 261.11		346 261.11	
61120	EAU POUR SERVICES CONS			29 951.60		29 951.60	
62010	AUTRE FRS ET TRANSPORT			229 056.24		229 056.24	
62101	LOCATION TERRAIN E.N.A			7 200 000.00		7 200 000.00	
62102	LOCATION.TERRIN.ENTREP			93 300.00		93 300.00	
62103	LOCATION TER.ENTREPS.E			5 760 000.00		5 760 000.00	
62105	LOCATION TER.ENTREP.EN			400 000.00		400 000.00	
62107	LOC.TERRAIN ENTREPOS.E			4 050 000.00		4 050 000.00	
62108	LOCATION GRUE AUTO			8 000.00		8 000.00	
62110	LOCATION MAT.DE TRANSP			15 511 000.00	7 000.00	15 504 000.00	
62130	LOCATION MAT.DECHAR.			3 550.00		3 550.00	
62140	LOCATION MAT.DECHAR.(E			2 728 250.00		2 728 250.00	
62141	LOCATION MAT.DECHARG.S			38 800.00		38 800.00	
62190	AUTRE LOCATION			120 835.86		120 835.86	
62200	ENTRETIEN BAT.HONGAR			108 600.00		108 600.00	
62204	ENT.MAT.TRANSPORT			938 181.61		938 181.61	
62205	ENT.EQUIP.DE BUREAUX			49 195.00		49 195.00	
62207	AUTRE FRAIS D'ENTRETIE			33 555.00		33 555.00	
62209	AUTRE FRAIS D'ENTRETIE			207 750.00		207 750.00	
62400	REVUES ET PERIODIQUES			1 100.00		1 100.00	
62420	ABONNEMENT BP			1 600.00		1 600.00	
62490	AUTRE DOCUMENTATIONS			10 520.00		10 520.00	
62500	COMMISION (VISA DG)			19 800.00	9 900.00	9 900.00	
62510	HONORAIRES			1 324 983.75		1 324 983.75	
62520	FRS.DE STAGE ET SEMINA			89 367.00		89 367.00	

EL BASSIT Tirage du: 13/03/06 à : 15:42

Suite .../...

ANNEXES

Annexe n° 03

(4/5)

Suite ... / ...

SCS Spa Skikda
 CODE : U01
 SCS SKIKDA

PAGE:

BALANCE GENERALE: AU: 31/12/2005

Compte	I N T I T U L E	Réouverture Débit	Réouver.Crédit	Mouvem Débit	Mouvem Crédit	Solde débiteur	Solde Crédite
62570	FRS.D'ETUDE ET DE RECH			560 000.00		560 000.00	
62590	AUTRE REMUNERATIONS DE			235 268.88		235 268.88	
62600	ANNONCES ET INSERTIONS			429 252.52		429 252.52	
62620	FRAIS DE SPONSORING			182 140.00		182 140.00	
62700	DEPLACEMENT FRAIS DE V			259 728.60		259 728.60	
62710	DEPLACEMENT FRAIS DE S			1 010 268.46		1 010 268.46	
62750	RECEPTION FRAIS D'HEBE			21 100.00		21 100.00	
62760	RECEPTION AUTRES FRAIS			301 364.00		301 364.00	
62800	AFFRANCHISSEMENTS			18 260.00		18 260.00	
62810	TELEPHONE			764 522.35		764 522.35	
62890	AUTRE FRAIS P.T.T			250.00		250.00	
63000	SALAIRE DE BASE			7 703 180.81		7 703 180.81	
63001	IND.I.E.P			563 211.86		563 211.86	
63002	I.D.I			50 650.80		50 650.80	
63010	JND.HEURS SUPPLEMENTAI			338 668.21		338 668.21	
63011	IND.HEURS SUP A 75%			239 817.78		239 817.78	
63012	H.SUP.A 100 %			347 254.58		347 254.58	
63027	PRIME VARIABLE			728 500.00		728 500.00	
63028	P.R.I			361 420.66		361 420.66	
63029	AUTRE PRIMES			116 000.00		116 000.00	
63030	IND DE CONGE			1 069 630.98		1 069 630.98	
63031	P.R.C			1 049 722.37		1 049 722.37	
63200	IND.TRAVAIL POSTE			221 663.87		221 663.87	
63206	IND.DE NUISANCE			645 484.89		645 484.89	
63214	I.P.S.U			434 000.00		434 000.00	
63215	IND DE PANIER			2 131 890.00		2 131 890.00	
63216	PRIME DEP.RETRAITE			9 800.00		9 800.00	
63217	IND DE TRANSPORT			481 267.99		481 267.99	
63218	PECULE DEPART RETRAITE			56 100.00		56 100.00	
63219	AUTRE INDEMNITES			158 850.69		158 850.69	
63220	PRIME SCOLAIRE			47 200.00		47 200.00	
63221	I.A.V VALEUR			21 400.00		21 400.00	
63400	CONTRIB.2% DE L'ETP AU			343 505.78		343 505.78	
63500	COTIS.SECURITE SOCIALE			3 504 528.25		3 504 528.25	
63610	REM.APPRENT.			85 500.00		85 500.00	
64000	VERSEMENT FORPETAIRE			137 480.20		137 480.20	
64100	T.A.I.C			3 284 134.21	3 722.84	133 757.36	
64600	DROIT D'ENREGISTREMENT			62 090.00	14 484.80	3 269 649.41	
64620	DROIT DE TIMBRE			61 901.00		62 090.00	
64700	DROIT DE DOUANES			2 099 992.00	707 000.00	61 901.00	
64890	DROIT D'IMPOT ET TAXE			298 551.95		1 392 992.00	
65500	FRAIS DE BANQUE ET REC			284 159.18	1 200.00	298 551.95	
65550	COMMISSIONS DIVERS			1 265 624.66	1 265 624.66	282 959.18	
65700	FRAIS SWIFT			1 709.40		1 709.40	
65800	PERTES S/CHANGES			614 932.75		614 932.75	
66010	ASSURANCES INCENDIES			13 962.09		13 962.09	
66020	ASSURANCES VOL			8 780.78		8 780.78	
66030	ASS.MAT.DE CHANTIER			360 509.43		360 509.43	
66040	ASS.RESPONS.CIVIL			32 524.49		32 524.49	
66050	ASSURANCE MAT.INFORMAT			1 434.98		1 434.98	

EL BASSIT Tirage du: 13/03/06 à : 15:43

Suite .../...

ANNEXES

Annexe n° 03

(5/5)

Suite ... / ...

SCS Spa Skikda
 CODE : U01
 SCS SKIKDA

BALANCE GENERALE: AU: 31/12/2005

PAGE: 5

Compte	I N T I T U L E	Réouverture Débit	Réouver.Crédit	Mouvem Débit	Mouvem Crédit	Solde débiteur	Solde Créditeur
66060	ASS.MAT.TRANSPORT			1 753 734.57		1 753 734.57	
66090	ASSURANCES DIVERSES			171 171.82		171 171.82	
66800	JETONS DE PRESENCE			190 000.00		190 000.00	
66900	AUTRE FRAIS DIVERS			196 075.69	136 872.45	59 203.24	
68200	DOTATION AUX AMORTISSE			23 508 198.71		23 508 198.71	
69243	VALEUR RESIDUELLE D'in			601 871.02		601 871.02	
69600	REP/S/PORD/EX/ANT/S/PE			4 809.98		4 809.98	
69655	COMISSIONS DIVERS			888 375.50	887 785.36	590.14	
69740	REP/S/PORD/EX/ANT/S/PE			49 500.00		49 500.00	
69800	PERTES S/CHANGES			36 361.20	36 361.20		
69810	PENALITES ET MAJOR.FIS			1 500.00		1 500.00	
69820	AUTRES PENALITES ET MA			321 173.00	500.00	320 673.00	
69890	AUTRE CHARGE EXEPTIONN			9 100.01		9 100.01	
69900	DOTATION EXEPTIONNELLES			58 504.40		58 504.40	
74000	LOCATION CAMION			161 900.00	40 622 040.12		40 460 140.12
74031	LOCATION GRUE AUTO				1 261 201.50		1 261 201.50
74040	LOCATION CHARIOT ELEVA			260 551.00	73 409 917.00		73 149 366.00
74050	BALLAYAGE				21 110.00		21 110.00
74060	LOCATION STACKER				12 889 782.78		12 889 782.78
74090	FRS D'ACCES				1 242 010.14		1 242 010.14
74130	LOC PARC CNT ENTREPOSA			286 080.00	34 744 940.00		34 458 860.00
75020	TRSF.FRAIS PRELIMINAIR				618 370.00		618 370.00
75251	TRSF HONORAIRES				4 809.98		4 809.98
77020	GAINS SUR CHANGES				83 280.99		83 280.99
77030	INTERET DEPOT A TERMES				61 635.49		61 635.49
77914	REMB.CAIS.ASS DES SINI				203 331.28		203 331.28
78000	TRSF DE CHARGE D'EXPLO			887 785.36	888 375.50		590.14
79243	PRODUIT CESSION D'INVE			715 828.98	2 033 528.98		1 317 700.00
79600	REPRISES S/CHAR.EXE.AN				1 117 603.53		1 117 603.53
79770	PRO.EX.ANT.PROD.DIVERS				790.00		790.00
79800	PRODUIT EXCEPTIONNELS				433 119.57		433 119.57
79890	AUTRES PRODUIT ESCEPTI				26 653.46		26 653.46
88000	RESULTAT NET DE L'EXER		57 806 699.26	57 806 699.26			
88900	IMPOTS SUR BENEFICES			13 494 664.00		13 494 664.00	
	TOTAUX GENERAUX	276 773 672.68	276 773 672.68	1367973819.03	1367973819.03	455 868 738.47	455 868 738.47

EL BASSIT Tirage du: 13/03/06 à : 15:44

ANNEXES

Annexe n° 04

(1/1)

SCS Spa Skikos
Code : U01
Comptabilité: SCS SKIKDA

B I L A N au : 31/12/2006

Tableau N° 01
Exercice arrêté au : 31/12/2006

A C T I F			P A S S I F			
	MONTANT BRUT	AMORTISSEMENT	MONTANT NET		MONTANT	
20	INVESTISSEMENTS			10	FONDS PROPRES	
21	FRAIS PRELIMINAIRES			12	FONDS SOC OU PERSONNEL	130 000 000.00
22	VALEURS INCORPORELLES	162 000.00	21 510.00	13	PRIMES D'APPORTS	
	TERRAINS	21 954 500.00		14	RESERVES	114 831 678.74
				15	SUBVENTIONS	
24	EQUIPEMENTS PRODUCTION	271 830 880.40	84 547 343.68	16	ECARTS DE REEVALUATION	
25	EQUIPEMENTS SOCIAUX			17	T R A N S F E R T	
28	INVESTISSEMENTS EN COURS			18	LIAISON INTER-UNITES	
				19	RESULTATS INST AFFECT	0.00
					PROVISIONS PERTE/CHARGE	1 387 027.59
	TOTAL 2	293 947 380.40	84 568 853.68		TOTAL 1	246 218 706.33
30	STOCKS			50	D E T T E S	
31	MARCHANDISES			52	OPTES CREDITEURS ACTIF	95 718.12
33	MATIERES & FOURNITURES	970 375.94		53	DETTES INVESTISSEMENT	802 366.54
34	PRODUITS SEMI OEUVRES			54	DETTES DE STOCKS	546 236.34
35	PRODUITS & TRAV EN COUR			55	DETENTION POUR COMPTE	452 252.42
36	PRODUITS FINIS			56	DETTES ASS & SOC APPAR	
37	DECHETS & REBUTS			57	DETTES D'EXPLOITATION	17 633 534.17
	STOCKS A L'EXTERIEUR			58	AVANCES COMMERCIALES	
					DETTES FINANCIERES	
	TOTAL 3	970 375.94			TOTAL 5	19 530 107.59
40	CREANCES					
42	CPTES DEBITEURS PASSIF					
43	CREANC D'INVESTISSEMENT	42 300 000.00				
44	CREANCES DE STOCKS					
45	CREANC ASS & SOC APPAR					
46	AVANCE POUR COMPTE	706 239.36				
47	AVANCES D'EXPLOITATION	13 497 542.54				
48	CREANCES SUR CLIENTS	21 496 626.33				
	DISPONIBILITES	22 286 604.68				
	TOTAL 4	100 287 012.91				
				88	RESULTAT DE L'EXERCICE	44 887 101.65
	TOTAL ACTIF	395 204 769.25	84 568 853.68		TOTAL PASSIF	310 635 915.57

EL BASSIT Tirage du: 05/03/07 à : 14:12

ANNEXES

Annexe n° 05

(1/1)

Code : U01
 Entreprise : SCS SKIKDA

TABLEAU DES COMPTES DE RESULTATS

Tableau N° 02
 Exercice arrêté au : 31/12/2006

Cpte	DESIGNATION	D E B I T	C R E D I T
70	VENTES DE MARCHANDISES		
60	MARCHANDISES CONSOMMEES		
80	MARGE BRUTE		
80	MARGE BRUTE		
71	PRODUCTION VENDUE		
72	PRODUCTION STOCKEE		
73	PRODUCTION ENTREPRISE ELLE-MM		
74	PRESTATIONS FOURNIES		174 667 798.17
75	TRANSFERT CHARGES PRODUCTION		315 678.40
61	MATIERES FOURNIT CONSOMMEES	15 428 954.63	
62	SERVICES	37 964 971.92	
81	VALEUR AJOUTEE	53 393 926.55	174 983 476.57
81	VALEUR AJOUTEE		121 589 550.02
77	PRODUITS DIVERS		847 680.00
78	TRANSFERT CHARGES EXPLOIT		110 099.00
63	FRAIS DE PERSONNEL	26 475 840.71	
64	IMPOTS ET TAXES	3 863 223.28	
65	FRAIS FINANCIERS	108 684.15	
66	FRAIS DIVERS	3 194 994.83	
68	DOTATIONS AMORT PROVISION	32 139 231.34	
83	RESULTAT D'EXPLOITATION	65 781 974.31	122 547 329.02
79	PRODUITS HORS EXPLOITATION		4 730 317.14
69	CHARGES HORS EXPLOITATION	6 299 997.20	
84	RESULTAT HORS EXPLOITATION	6 299 997.20	4 730 317.14
85	RESULTAT AVANT IMPOTS		36 785 354.71
71	IMPOTS SUR LES BENEFICES	565 889.63	
86	RESULTAT NET DES IMPOTS		36 219 465.08
87	IMPOTS SUR LES BENEFICES	565 889.63	
88	RESULTAT NET DES IMPOTS		35 653 575.45

ANNEXES

Annexe n° 06

(1/5)

S Spa Skikda
DE : U01
S SKIKDA

BALANCE GENERALE: AU: 31/12/2006

PAGE: 1

Compte	I N T I T U L E	Réouverture Débit	Réouver.Crédit	Mouvem Débit	Mouvem Crédit	Solde débiteur	Solde Créditeur
10201	APPORT EN NATURE E.P.S		8 484 961.00				8 484 961.00
10202	APPORT EN NATURE D.V.P		61 887 329.00				61 887 329.00
10210	APPORT EN NUMERAIRE E.		59 515 039.00				59 515 039.00
10211	APPORT EN NUMERAIRE D.		112 671.00				112 671.00
13000	RESERVES LEGALES		9 200 764.29		3 799 235.71		13 000 000.00
13110	BENEF TAXES A TAUX RED		65 283 870.86		31 016 000.00		96 299 870.86
13400	RESERVES FACULTATIVES		4 036 810.52		1 494 997.36		5 531 807.88
18000	RESULTAT EN INSTANCE D		1 494 997.36	48 450 363.97	46 955 366.61		
19000	PROVIS.P/PERTES PROBAB		807 208.40	807 208.40	1 387 027.59		1 387 027.59
21300	INSTALLATION LOGICIEL	162 000.00				162 000.00	
22010	TERRAIN	21 954 500.00				21 954 500.00	
24010	BAT.ADM.ET COMMERCIAL	12 656 700.00				12 656 700.00	
24020	ATELIER HANGAR	11 520 000.00				11 520 000.00	
24100	CHAUSSÉE TERRE PLEINS	24 434 270.86				24 434 270.86	
24110	POSTE TRANSF.ELECTRIQU	3 648 000.00				3 648 000.00	
24120	CLOTURE	4 369 000.00				4 369 000.00	
24130	GROUPE ELECTROGENE	1 499 917.00				1 499 917.00	
24300	GRUE AUTO	4 121 390.00				4 121 390.00	
24310	CHARIOT ELEVATEUR	62 497 506.30				62 497 506.30	
24320	REMORQUES	25 034 269.00		7 814 000.00		32 848 269.00	
24330	MAT.DE LUTTE CENTRE IN	76 463.00		7 400.00		83 863.00	
24340	MAT.DE TELECOMMUNICATI	146 700.00		9 000.00		106 200.00	
24350	BACHES	75 216.71			49 500.00	7 910.51	
24360	CUVE ET CITERNE	63 000.00			67 306.20	63 000.00	
24390	MAT.OUTILL.DIVERS	806 678.44		23 419.00	93 555.63	736 541.81	
24400	VEHICULES DE TOURISME	3 511 731.49			101 136.00	3 410 595.49	
24410	VEHICULES UTILITAIRES	84 393 976.31		23 214 000.00	1 758 905.00	105 849 071.31	
24500	MOBILIER DE BUREAUX	722 933.80		27 000.00	7 800.00	742 133.80	
24510	MATERIEL DE BUREAUX	340 091.55		4 600.00	28 788.00	315 903.55	
24520	MAT.INFORMATIQUE	1 090 454.82		27 600.00	95 247.94	1 022 806.88	
24700	AGENCEMENT ET INSTALAT	2 029 300.89			131 500.00	1 897 800.89	
24930	AMORTISSEMENT LOGICIEL		15 030.00		6 480.00		21 510.00
401	AMORTISSEMENT DES BATI		2 868 852.00		506 268.00		3 375 120.00
402	AMORT.ATELIER HONGAR		3 264 000.00		576 000.00		3 840 000.00
410	AMORT.CHAUSSEE TERRE P		6 397 170.83		2 443 427.09		8 840 597.92
411	AMORT.POSTE TRANS.ELEC		1 033 600.00		182 400.00		1 216 000.00
412	AMORT.CLOTURE		990 306.67		174 760.00		1 165 066.67
413	AMORT.GROUPE ELECTROGE		33 160.84		59 996.68		93 157.52
430	AMORT.GRUE AUTO		2 335 454.33		412 139.00		2 747 593.33
431	AMORT.CHARIOT ELEVATEU		9 440 619.98		6 249 750.62		15 690 370.60
432	AMORT.REMORQUES		3 083 332.46		2 943 713.58		6 027 046.04
433	AMORT.MAT.DE LUTTE C/I		43 329.06		7 831.30		51 160.36
434	AMORT.MAT.DE TELECOMUN		33 165.42	24 762.50	14 370.00		22 772.92
435	AMORT.BACHES		34 935.74	36 457.56	6 399.90		4 878.08
436	AMORT.CUVE ET CITERNE		13 300.00		6 300.00		19 600.00
439	AMORT.MAT.ET OUTILL.DI		111 603.08	40 793.78	81 065.26		151 874.56
440	AMORT.VEHICULE DE TOUR		1 775 096.05	101 136.00	473 698.04		2 147 658.09
441	AMORT.VEHICULE UTILITA		21 681 634.46	1 758 905.00	17 538 702.56		37 461 432.02
450	AMORT.MOBILIER DE BURE		328 237.14	4 810.00	72 337.55		395 764.69
451	AMORT.MAT.DE BUREAUX		285 014.23	26 216.75	35 010.88		293 808.36

L BASSIT Tirage du: 05/03/07 à : 14:33 Suite .../...

ANNEXES

n° 06

(2/5)

SCS Spa Skikda
CODE : U01
SCS SKIKDA

BALANCE GENERALE: AU: 31/12/2006

PAGE: 2

Compte	I N T I T U L E	Réouverture Débit	Réouvr.Crédit	Mouvem Débit	Mouvem Crédit	Solde débiteur	Solde Crédeur
29452	AMORT.MAT.INFORMATIQUE		512 655.65	95 247.94	147 842.50		565 250.21
29470	AMORT.AGENCEMENT ET IN		294 437.26	56 983.33	200 738.38		438 192.31
31100	COMB.LUB.CARB.	215 380.00		10 737 676.19	10 648 196.19	304 860.00	
31200	PRODUIT D'ENTRETIENS	1 124.00		43 346.00	44 302.00	168.00	
31400	PETIT OUTILLAGE	840.00		46 905.00	46 905.00	840.00	
31500	P.R VEHICULE	535 610.08		3 150 075.98	3 152 927.12	532 758.94	
31600	FOURNITURES DE BUREAUX	31 428.00		506 329.00	406 008.00	131 749.00	
31900	AUTRE FOURNITURES DIVE			401 889.50	401 889.50		
31910	EFFETS VESTIMENTAIRES			16 680.75	16 680.75		
38010	ACHATS COMB.CARB.LUBRI			10 737 676.19	10 737 676.19		
38020	ACHATS PRODUIT D'ENTRE			43 346.00	43 346.00		
38040	ACHATS PETIT OUTILLAGE			46 905.00	46 905.00		
38050	ACHATS PIECES DE RECHA			3 150 075.98	3 150 075.98	0.00	
38060	ACHATS FOURNITURE BURE			498 029.00	498 029.00		
38090	ACHATS MAT.FOURN.DIVER			401 889.50	401 889.50		
38091	ACHATS EFFETS DU PERSO			16 680.75	16 680.75		
42210	BON DE CAISSE			70 000 000.00	30 000 000.00	40 000 000.00	
42400	PRETS			1 240 000.00		1 240 000.00	
42600	CAUTIONNEMENTS VERSES	500 000.00				500 000.00	
42730	INT.COURE.&N.ECHUS S/B			560 000.00		560 000.00	
45700	T.V.A RECUPERABLE			11 996 045.00	11 996 045.00		0.00
45760	PRECOMPTE	1 410 629.40		4 662 511.41	5 554 901.45	518 239.36	
45830	AVANCES POUR COMPTE O/	190 000.00		188 000.00	190 000.00	188 000.00	
46200	AVANCE SUR SERVICE	100 000.00		136 900.00	236 900.00		
46210	AVANCE SUR FRAIS MISSI			84 000.00	79 000.00	5 000.00	
46300	AVANCE SUR SALAIRE	1 135 000.00	55 000.00	1 360 000.00	2 440 000.00		
46420	AVANCE SUR IMPOTS (IBS	3 006 386.54		13 222 922.00	2 739 891.00	13 489 417.54	
46430	AVANCE SUR IMPOTS (IRG	85 127.92		3 125.00	85 127.92	3 125.00	
46900	DEPENSE EN ATTENT D'IM			1 237 588.00	1 237 588.00		
47000	CLIENTS	17 581 693.81	475 664.57	204 429 534.26	200 042 037.17	21 493 526.33	
47002	DIVERS CLIENTS FRIS ACCE	16 799.44			16 799.44		
47003	CLIENTS PERSONNEL S.C.	3 100.00				3 100.00	
48500	BANQUE C.P.A	45 965 180.27		228 945 792.77	252 624 979.81	22 285 993.23	
48700	CAISSE PRINCIPALE	56 559.00		11 843 378.98	11 899 937.98		
48800	CAISSE REGIE	15 456.04		9 990 134.63	10 004 979.22	611.45	
48900	VIREMENT DE FOND			21 887 471.61	21 887 471.61		
49700	PROVISION POUR PRES.S/		24 687.00	24 687.00			
50000	COMPTES CREDITEURS DE				95 718.12		95 718.12
52200	CREDITEUR D'INVESTISSE		221 296.57	36 612 496.13	36 412 812.23		21 612.67
52400	FOURNISSEURS RET.GARAN		851 843.07	71 089.20			780 753.87
53000	CREDITEUR DE STOCKS		853 729.93	16 068 573.87	15 761 080.28		546 236.34
54000	TANTIEMES A PAYER			272 000.00	272 000.00		
54300	I.R.G		247 381.54	1 659 430.72	1 540 940.55		128 891.37
54310	RET.IRG 15 %		174 489.49	833 556.00	702 473.51		43 407.00
54500	RETENUE SECURITE SOCIA		232 090.32	1 597 417.49	1 605 963.88		240 636.71
54510	RET.MUTUELLE		17 397.36	185 250.45	207 170.43		39 317.34
54580	DETENTION P/COMPTE O.S			373 600.00	373 600.00		
54700	T.V.A COLLECTEE			25 047 168.05	25 047 168.05		0.00
54710	T.V.A DUE			16 309 207.45	16 309 207.45		
55600	DIVIDENDE A PAYER			9 303 773.58	9 303 773.58		

EL BASSIT Tirage du: 05/03/07 à : 14:35

Suite .../...

ANNEXES

Annexe n° 06

(3/5)

Suite ... / ...

SCS Spa Skikda
 CODE : U01
 SCS SKIKDA

PAGE: 3

BALANCE GENERALE: AU: 31/12/2006

Compte	INTITULE	Réouverture Débit	Réouver.Crédit	Mouvem Débit	Mouvem Crédit	Solde débiteur	Solde Créditeur
56200	CREDITEUR DE SRVICES		4 593 539.48	42 803 235.82	40 376 465.30		2 166 768.96
56300	TRAITEMENT SALAIRE PER		1 005 610.80	17 788 378.94	17 827 502.05		1 044 733.91
56320	PAIE REINTEGRE		9 985.67				9 985.67
56380	BEBEF.DUES AUX PERSONN			1 165 186.58	1 165 186.58		0.00
56400	ETAT IMPOT I.B.S		13 604 752.22	18 570 468.00	16 623 866.00		11 658 150.22
56410	ATAT T.A.I.C		238 323.58	3 522 334.66	3 498 403.32		214 392.24
56420	ETAT VERSEMENT FORFETA		16 038.66	16 038.66			
56480	AMANDE FISCALE			1 459 676.22	2 874 535.00		1 414 858.78
56490	AUTRE IMPOT ET TAXES		9 136.76	116 299.00	116 946.00		9 783.76
56500	CREDITEURS FRs FINANCI			3 004 666.40	3 004 666.40		
56600	CREDIREUR FRAIS DIVERS		7 819.75	3 163 784.16	3 156 415.46		451.05
56800	COTIS.SEC.SOC.CNASAT		668 168.88	4 614 761.15	4 641 765.08		695 172.81
56870	CONTRIB.DE L'ENTRP.O/S		343 505.78	347 429.78	423 160.77		419 236.77
57900	RECETTE ATTENT.D'IMPUT			1 019 498.97	1 019 498.97		
61010	CARB.LUB.COMB.CONSUM.			10 651 300.83		10 651 300.83	
61020	PROD.ENTRETIEN CONSUM.			44 302.00		44 302.00	
61040	PETIT OUTILLAGE CONSUM			46 905.00		46 905.00	
61050	PIECES DE RECHANGE CON			3 152 927.12		3 152 927.12	
61060	FOURNIT DE BUREAUX COM			406 008.00		406 008.00	
61090	FOURNIT DIVERS CONSUM.			484 453.21		484 453.21	
61091	EFFETS VESTIMENTAIRES			16 680.75		16 680.75	
61092	DIVERS CONSOMMATION			7 150.00		7 150.00	
61110	ELECTRICITE ET GAZ CON			411 730.93		411 730.93	
61111	ELECT.ET GAZ CONS.ENMT			82 486.71		82 486.71	
61120	EAU POUR SERVICES CONS			125 010.08		125 010.08	
62101	LOCATION TERRAIN E.N.A			6 000 000.00		6 000 000.00	
62107	LOC.TERRAIN ENTREPOS.E			3 300 000.00		3 300 000.00	
62108	LOCATION GRUE AUTO			17 500.00		17 500.00	
62109	LOCATION STACKER			7 042 800.00	523 400.00	6 519 400.00	
62110	LOCATION MAT.DE TRANSP			13 581 300.00	14 000.00	13 567 300.00	
62111	LOCATION CAMION DEPANE			12 000.00		12 000.00	
62140	LOCATION MAT.DECHAR.(E			94 125.00	46 312.50	47 812.50	
62141	LOCATION MAT.DECHARG.S			94 500.00		94 500.00	
62190	AUTRE LOCATION			643 200.00		643 200.00	
62200	ENTRETIEN BAT.HONGAR			140 300.00		140 300.00	
62203	ENT.MAT.ET OUTILLAGE			239 917.00		239 917.00	
62204	ENT.MAT.TRANSPORT			1 381 902.72		1 381 902.72	
62205	ENT.EQUIP.DE BUREAUX			78 650.00	8 300.00	70 350.00	
62207	AUTRE FRAIS D'ENTRETIE			78 600.00	3 700.00	74 900.00	
62209	AUTRE FRAIS D'ENTRETIE			3 700.00		3 700.00	
62214	REP.MAT.TRANSPORT			43 800.00		43 800.00	
62400	REVUES ET PERIODIQUES			10 620.00		10 620.00	
62420	ABONNEMENT BP			3 600.00		3 600.00	
62430	INST.LOGICIEL			1 500.00		1 500.00	
62490	AUTRE DOCUMENTATIONS			2 020.00		2 020.00	
62510	HONORAIRES			1 021 850.00		1 021 850.00	
62520	FRS.DE STAGE ET SEMINA			18 000.00		18 000.00	
62590	AUTRE REMUNERATIONS DE			429 556.46		429 556.46	
62600	ANNONCES ET INSERTIONS			638 897.25	323 000.00	315 897.25	
62610	ANNONCES ET INSERTIONS			208 091.02	208 091.02	0.00	

EL BASSIT Tirage du: 05/03/07 à : 14:36

Suite .../...

ANNEXES

Annexe n° 06

(4/5)

Suite ... / ...

SCS Spa Skikda
CODE : U01
SCS SKIKDA

PAGE: 4

BALANCE GENERALE: AU: 31/12/2006

Compte	INTITULE	Réouverture Débit	Réouver.Crédit	Mouvem Débit	Mouvem Crédit	Solde débiteur	Solde Crédeur
62620	FRAIS DE SPONSORING			186 950.60		186 950.60	
62700	DEPLACEMENT FRAIS DE V			318 297.00		318 297.00	
62710	DEPLACEMENT FRAIS DE S			2 274 858.00		2 274 858.00	
62760	RECEPTION AUTRES FRAIS			300 706.65		300 706.65	
62800	AFFRANCHISSEMENTS			6 799.00		6 799.00	
62810	TELEPHONE			917 734.74		917 734.74	
63000	SALAIRE DE BASE			10 399 050.83		10 399 050.83	
63001	IND. I.E.P			673 228.16		673 228.16	
63002	I.D.I			32 781.50		32 781.50	
63004	I.D.R			149 952.70		149 952.70	
63010	IND.HEURS SUPPLEMENTAI			336 800.79		336 800.79	
63011	IND.HEURS SUP A 75%			378 884.60		378 884.60	
63012	H.SUPP.A 100 %			199 370.76		199 370.76	
63027	PRIME VARIABLE			736 700.00		736 700.00	
63028	P.R.I			537 792.02		537 792.02	
63029	AUTRE PRIMES			126 000.00	120 000.00	6 000.00	
63030	IND DE CONGE			972 118.30		972 118.30	
63031	P.R.C			2 020 311.31		2 020 311.31	
63200	IND.TRAVAIL POSTE			242 778.35		242 778.35	
63206	IND.DE NUISANCE			833 483.84		833 483.84	
63207	PRIME DE SUJESTION			120 000.00		120 000.00	
63214	I.P.S.U			516 000.00		516 000.00	
63215	IND DE PANIER			2 329 480.00	76 200.00	2 253 280.00	
63216	PRIME DEP.RETRAITE			18 400.00		18 400.00	
63217	IND DE TRANSPORT			571 295.50		571 295.50	
63219	AUTRE INDEMNITES			196 510.20		196 510.20	
63220	PRIME SCOLAIRE			40 400.00		40 400.00	
63221	I.A.V VALEUR			44 700.00		44 700.00	
63400	CONTRIB.2% DE L'ETP AU			423 160.77	3 924.00	419 236.77	
63500	COTIS.SECURITE SOCIALE			4 641 765.08		4 641 765.08	
63610	REM.APPRENT.			135 000.00		135 000.00	
64100	T.A.I.C			3 498 403.32		3 498 403.32	
64600	DROIT D'ENREGISTREMENT			5 200.00		5 200.00	
64620	DROIT DE TIMBRE			353 475.32		353 475.32	
64890	DROIT D'IMPOT ET TAXE			6 144.64		6 144.64	
65500	FRAIS DE BANQUE ET REC			108 984.15	300.00	108 684.15	
65550	COMISSIONS DIVERS			1 502 333.20	1 502 333.20		
66010	ASSURANCES INCENDIES			15 244.57		15 244.57	
66020	ASSURANCES VOL			7 580.04		7 580.04	
66030	ASS.MAT.DE CHANTIER			274 264.11		274 264.11	
66040	ASS.RESPONS.CIVIL			108 772.43		108 772.43	
66050	ASSURANCE MAT.INFORMAT			2 339.96		2 339.96	
66060	ASS.MAT.TRANSPORT			301 117.47		301 117.47	
66090	ASSURANCES DIVERSES			1 917 599.88		1 917 599.88	
66800	JETONS DE PRESENCE			210 000.00		210 000.00	
66900	AUTRE FRAIS DIVERS			358 076.37		358 076.37	
68200	DOTATION AUX AMORTISSE			32 139 231.34		32 139 231.34	
69100	PENALITES ET AMENDES			2 874 535.00	143 214.22	2 731 320.78	
69200	VALEURS RESIDUELLE DES			74 516.67		74 516.67	
69234	VALEURS RESIDUELLE INV			24 737.50		24 737.50	

EL BASSIT Tirage du: 05/03/07 à : 14:38

Suite .../...

ANNEXES

Annexe n° 06

(5/5)

SCS Spa Skikda
 CODE : U01
 SCS SKIKDA

Suite ... / ...

PAGE: 5

BALANCE GENERALE: AU: 31/12/2006

Compte	INTITULE	Réouverture Débit	Réouvert.Crédit	Mouvem Débit	Mouvem Crédit	Solde débiteur	Solde Créditeur
69235	VALEURS RESIDUELLE INV			30 848.64		30 848.64	
69239	VALEURS RESIDUELLE INV			52 761.85		52 761.85	
69250	VALEURS RESIDUELLE DES			2 990.00		2 990.00	
69251	VALEURS RESIDUELLE DES			2 571.25		2 571.25	
69470	CREANCES IRRECOURVABLE			24 687.00		24 687.00	
69600	REP/S/PORD/EX/ANT/S/PE			425 777.40		425 777.40	
69655	COMISSIONS DIVERS			1 502 333.20	1 502 333.20		
69740	REP/S/PORD/EX/ANT/S/PE			1 502 333.20		1 502 333.20	
69800	PERTES S/CHANGES			6 253.92		6 253.92	
69810	PENALITES ET MAJOR.FIS			4 500.00	4 500.00		
69820	AUTRES PENALITES ET MA			13 800.00		13 800.00	
69890	AUTRE CHARGE EXEPTIONN			20 371.40		20 371.40	
69900	DOTATION EXEPTIONNELLES			1 387 027.59		1 387 027.59	
74000	LOCATION CAMION				58 932 015.21		58 932 015.21
74031	LOCATION GRUE AUTO				4 637 900.00		4 637 900.00
74040	LOCATION CHARIOT ELEVA				52 199 435.32		52 199 435.32
74041	MANUTOTIONAIRE				1 065 600.00		1 065 600.00
74060	LOCATION STACKER				35 769 939.78		35 769 939.78
74080	GARDINNAGE				18 025.00		18 025.00
74090	FRS D'ACCES				1 413 151.86		1 413 151.86
74130	LOC PARC CNT ENTREPOSA				20 631 731.00		20 631 731.00
75000	TRSF.DE CHARGE PROD.				315 678.40		315 678.40
77030	INTERET DEPOT A TERMES				560 000.00		560 000.00
77090	AUTRE PROD.FINANCIER				31 250.00		31 250.00
77900	AUTRE PRODUIT DIVERS				64 000.00		64 000.00
77901	CESSION DIVERS A TIERS				10 000.00		10 000.00
77919	AUTRE REMBOURSEMENT				182 430.00		182 430.00
78000	TRSF DE CHARGE D'EXPLO			1 502 333.20	1 612 432.20		110 099.00
79200	PRODUIT DE CESSION D'I				37 000.00		37 000.00
79243	PRODUIT CESSION D'INVE				1 677 000.00		1 677 000.00
79244	PRODUIT CESSION D'INVE				225 000.00		225 000.00
79600	REPRISES S/CHAR.EXE.AN				2 414 441.97		2 414 441.97
79760	REP.PRO.EX.ANT.TAXES F				306 973.00		306 973.00
79800	PRODUIT EXCEPTIONNELS				21 512.86		21 512.86
79890	AUTRES PRODUIT ESCEPTI				48 389.31		48 389.31
88000	RESULTAT NET DE L'EXER		46 955 366.61	46 955 366.61			
88900	IMPOTS SUR BENEFICES			10 308 573.00		10 308 573.00	
	TOTAUX GENERAUX	336 004 414.67	336 004 414.67	1088786600.02	1088786600.02	530 989 240.31	530 989 240.31

EL BASSIT Tirage du: 05/03/07 à : 14:40

ANNEXES

Annexe n° 07 Extraits des : Tableaux d'amortissements (1/3)

SCS Spa Skikda
001 SCS SKIKDA

Page: 1

TABLEAU DES AMORTISSEMENTS
Compte: 24310 CHARIOT ELEVATEUR

Au : 31/12/2006

C.F.	Désignation Invest	Date Acq	Fact	Fournisseurs	Taux	Val d'Origine	Amort Antérieur	Dotation	Val Nette Compt	N° Invt
	C.E 8T	01/05/00	4162/4163	E.P.S	10.00	1 348 401.00	764 093.90	134 840.10	449 467.00	24322
	C.E TOYOTA 3T	01/05/00	LKLE/97	E.P.S	10.00	1 357 787.00	769 412.63	135 778.70	452 595.67	24323
	C.E TOYOTA 10T	01/05/00		E.P.S	10.00	510 962.00	289 545.13	51 096.20	170 320.67	24320
	C.E 10T	24/12/00		GERWAN	10.00	8 500 504.00	4 250 252.00	850 050.40	3 400 201.60	24343
	C/E 1100D BOSS	27/10/04	E115	GERWAN	10.00	8 850 000.00	1 032 500.00	885 000.00	6 932 500.00	A2004
	C/E 07T KALMAR	28/04/05	04-8051	SUMITOM	10.00	14 336 930.34	955 795.36	1 433 693.03	11 947 441.95	X2005
	STAEKER 45T	25/06/05	8065	SOMITOMO	10.00	27 567 916.42	1 378 395.82	2 756 791.64	23 432 728.96	EX05
	COMPLT.STAEKER 45T	17/09/05	9579	SARL STORA	10.00	25 005.54	625.14	2 500.55	21 879.85	EX05
TOTAL INVESTISSEMENTS :						62 497 506.30	9 440 619.98	6 249 750.62	46 807 135.70	

EL BASSIT

SCS Spa Skikda
001 SCS SKIKDA

Page: 1

TABLEAU DES AMORTISSEMENTS
Compte: 24010 BAT.ADM.ET COMMERCIAL

Au : 31/12/2006

C.F.	Désignation Invest	Date Acq	Fact	Fournisseurs	Taux	Val d'Origine	Amort Antérieur	Dotation	Val Nette Compt	N° Invt
	BLOC ADMINISTRATIF	01/05/00		D.V.P	4.00	12 656 700.00	2 868 852.00	506 268.00	9 281 580.00	24001
TOTAL INVESTISSEMENTS :						12 656 700.00	2 868 852.00	506 268.00	9 281 580.00	

EL BASSIT

ANNEXES

Annexe n° 07 Extraits des : Tableaux d'amortissements (2/3)

Page: 1

U01 SCS SKIKDA

TABLEAU DES AMORTISSEMENTS
Compte: 24320 REMORQUES

Au : 31/12/2006

C.F.	Désignation Invest	Date acq	Fact	Fournisseurs	Taux	Val d'Origine	Amort Antérieur	Dotation	Val Nette Compt	N° Invt
	REMORQUE N°337	01/05/00		D.V.P	10.00	194 073.00	109 974.70	19 407.30	64 691.00	24411
	REMORQUE N°921	01/05/00		D.V.P	10.00	187 923.00	106 489.70	18 792.30	62 641.00	24413
	REMORQUE N°318	01/05/00		D.V.P	10.00	194 073.00	109 974.70	19 407.30	64 691.00	24412
	REMORQUE P/CTN N°	07/03/04	1625	SNVI ANNABA	10.00	1 850 000.00	339 166.67	185 000.00	1 325 833.33	000001
	REMORQUE P/CTN N°	07/03/04	1625	SNVI ANNABA	10.00	1 850 000.00	339 166.67	185 000.00	1 325 833.33	000002
	REMORQUE P/CTN N°	07/03/04	1625	SNVI ANNABA	10.00	1 850 000.00	339 166.67	185 000.00	1 325 833.33	000003
	REMORQUE P/CTN N°	07/03/04	1625	SNVI ANNABA	10.00	1 850 000.00	339 166.67	185 000.00	1 325 833.33	000004
	F/ASS/TWIS LOCK 12P X 4	28/04/04	10	SAFAMI	20.00	1 198 800.00	399 600.00	239 760.00	559 440.00	040001
	F/ASS/TWIS LOCK 12P X 2	29/05/04	15	SAFAMI	20.00	599 400.00	189 810.00	119 880.00	289 710.00	040002
	REMORQUE LEGRAS 4024561	19/12/04	1595	FATIA	10.00	3 729 000.00	372 900.00	372 900.00	2 983 200.00	040001
	REMORQUE LEGRAS 4024560	19/12/04	1594	FATIA	10.00	3 729 000.00	372 900.00	372 900.00	2 983 200.00	040002
	SEMI REMORQUE P/CONT.	29/11/05	1671	S.N.V.I	10.00	1 950 500.00	16 254.17	195 050.00	1 739 195.83	EX05
	SEMI REMORQUE P/CONT.	29/11/05	1671	S.N.V.I	10.00	1 950 500.00	16 254.17	195 050.00	1 739 195.83	EX05
	SEMI REMORQUE P/CONT.	29/11/05	1671	S.N.V.I	10.00	1 950 500.00	16 254.17	195 050.00	1 739 195.83	EX05
	SEMI REMORQUE P/CONT.	29/11/05	1671	S.N.V.I	10.00	1 950 500.00	16 254.17	195 050.00	1 739 195.83	EX05
	SEMI REM.P/CTN C2N 183 P	30/08/06	1682	SNVI ANNABA	10.00	1 953 500.00		65 116.67	1 888 383.33	X06
	SEMI REM.P/CTN C2N 168 P	30/08/06	1682	SNVI ANNABA	10.00	1 953 500.00		65 116.67	1 888 383.33	X06
	SEMI REM.P/CTN C2N 167 P	30/08/06	1682	SNVI ANNABA	10.00	1 953 500.00		65 116.67	1 888 383.33	X06
	SEMI REM.P/CTN C2N 165 P	30/08/06	1682	SNVI ANNABA	10.00	1 953 500.00		65 116.67	1 888 383.33	X06
TOTAL INVESTISSEMENTS :						32 848 269.00	3 083 332.46	2 943 713.58	26 821 222.96	

EL BASSIT

ANNEXES

Annexe n° 07 Extraits des : Tableaux d'amortissements (3/3)

SCS Spa Skikda
U01 SCS SKIKDA

Page: 2

TABLEAU DES AMORTISSEMENTS
Compte: 24700 AGENCEMENT ET INSTALATION

Au : 31/12/2006

C.F.	Désignation Invest	Date Acq	Fact	Fournisseurs	Taux	Val d'Origine	Amort Antérieur	Dotation	Val Nette Compt	N° Invt
	PORTE METALIQUE	25/06/02	01	BOUDJEM	10.00	131 500.00*	46 025.00*	10 958.33*	74 516.67*	
	INT.STANDAR TELEPHONIQUE	12/08/03	18	SONATITE SKI	10.00	275 686.73	66 624.29	27 568.67	181 493.77	
	PORTAIL PRINCIPAL	04/06/05	28	CHERIM ABDELLAH	10.00	74 000.00	4 316.67	7 400.00	62 283.33	EX05
	FENETRE ALLUM. (1.2-1.56	30/09/05	03	EURL REMMIT MOULOU	10.00	607 600.00	15 190.00	60 760.00	531 650.00	X2005
	CREPISAGE ADM	18/10/05	02	DAIBOUNE S/HOCINE	10.00	395 640.00	6 594.00	39 564.00	349 482.00	EX05
	FENETRE P/BLOC ADM.	09/11/05	SN	REMIT	10.00	140 550.00	2 342.50	14 055.00	124 152.50	EX05
	CONFECT.ABRI	21/11/05	01	KHAZRI	10.00	117 000.00	975.00	11 700.00	104 325.00	EX05
	TOTAL INVESTISSEMENTS BRUTS :					2 029 300.89	294 437.26	200 738.38	1 534 125.25	
	INVEST. SORTIS (Marqués *) :					131 500.00	46 025.00	10 958.33	74 516.67	
	TOTAL INVESTISSEMENTS NETS :					1 897 800.89	248 412.26	200 738.38	1 448 650.25	

EL BASSIT

REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE
MINISTERE DES FINANCES

**PROJET DE
SYSTEME COMPTABLE
FINANCIER**

Conseil National de la Comptabilité

Juillet 2006

PROJET DE SYSTEME COMPTABLE FINANCIER

SOMMAIRE

PREMIERE PARTIE - CADRE CONCEPTUEL, REGLES D'EVALUATION ET ETATS FINANCIERS.....	4
TITRE I - CADRE CONCEPTUEL.....	4
CHAPITRE 1- CHAMP D'APPLICATION ET DEFINITIONS.....	4
CHAPITRE 2 - PRINCIPES ET CONVENTIONS COMPTABLES	4
Section 1 - Méthodes comptables, comptabilité et états financiers.....	4
Section 2 - Hypothèses sous-jacentes à la préparation des états financiers.....	5
Section 3 - Principes comptables fondamentaux.....	5
Section 4 - Caractéristiques qualitatives de l'information financière.....	7
CHAPITRE 3 - DEFINITION DES ACTIFS, DES PASSIFS, DES CAPITAUX PROPRES, DES PRODUITS ET DES CHARGES	9
TITRE II - ORGANISATION DE LA COMPTABILITE.....	11
TITRE III - REGLES D'EVALUATION ET DE COMPTABILISATION DES ACTIFS, DES PASSIFS, DES CHARGES ET DES PRODUITS.....	12
CHAPITRE 1 - PRINCIPES GENERAUX.....	12
Section 1 - Comptabilisation des actifs des passifs des charges et des produits	12
Section 2 - Règles générales d'évaluation.....	13
CHAPITRE 2 - REGLES SPECIFIQUES D'EVALUATION ET DE COMPTABILISATION	15
Section 1 - Immobilisations corporelles et incorporelles	15
Cas particulier d'un actif biologique.....	18
Evaluation des immobilisations : autre traitement autorisé	18
Section 2 - Actifs financiers non courants (Immobilisations financières) : titres et créances	19
Section 3 - Stocks et en cours.....	21
Cas particulier des produits agricoles.....	22
Section 4 - Subventions	22
Section 5 - Provisions pour risques et charges	23
Section 6 - Emprunts et autres passifs financiers	23
Section 7 - Evaluation des charges et produits financiers	24
CHAPITRE 3 - MODALITES PARTICULIERES D'EVALUATION ET DE COMPTABILISATION	24
Section 1 - Opérations faites en commun ou pour le compte de tiers	24
Section 2 - Consolidation - Regroupement d'entités.....	25
Comptes consolidés.....	25
Consolidation des filiales.....	26
Consolidation des entités associées.....	27
Ecart de première consolidation	27
Comptes combinés.....	28
Section 3 - Contrats long terme.....	29
Section 4 - Impôts différés	30
Section 5 - Contrats de location financement.....	30
Section 6 - Avantages octroyés au personnel.....	32
Section 7 - Opérations effectuées en monnaies étrangères.....	32
Section 8 - Changements d'estimations ou de méthodes comptables, corrections d'erreurs ou d'omissions.....	33
Section 9 - Cas particulier des très petites entités	34

PROJET DE SYSTEME COMPTABLE FINANCIER

TITRE IV - PRESENTATION DES ETATS FINANCIERS	35
CHAPITRE 1 - DEFINITION DES ETATS FINANCIERS	35
CHAPITRE 2 - LE BILAN	36
CHAPITRE 3 - LE COMPTE DE RESULTAT	39
CHAPITRE 4 - LE TABLEAU DES FLUX DE TRESORERIE (METHODE DIRECTE ET INDIRECTE).....	40
CHAPITRE 5 - L'ETAT DE VARIATION DES CAPITAUX PROPRES.....	41
CHAPITRE 6 - L'ANNEXE	42
ANNEXE 1 - MODELES D'ETATS FINANCIERS.....	43
ANNEXE 2 CONTENU DE L'ANNEXE AUX ETATS FINANCIERS :.....	54
DEUXIEME PARTIE - NOMENCLATURE ET FONCTIONNEMENT DES COMPTES	62
TITRE I - NOMENCLATURE DES COMPTES.....	62
CHAPITRE 1 - PRINCIPES DU PLAN DE COMPTES.....	62
CHAPITRE 2 - CADRE COMPTABLE OBLIGATOIRE	62
TITRE II - FONCTIONNEMENT DES COMPTES	74
CLASSE 1 - COMPTES DE CAPITAUX	74
CLASSE 2 - COMPTES D'IMMOBILISATIONS	80
CLASSE 3 - COMPTES DE STOCKS ET EN COURS	86
CLASSE 4 - COMPTES DE TIERS	89
CLASSE 5 - COMPTES FINANCIERS	98
CLASSE 6 - COMPTES DE CHARGES	101
CLASSE 7 - COMPTES DE PRODUITS	104
ANNEXE 3 - GLOSSAIRE	107
ANNEXE 4 - COMPTABILITE SIMPLIFIEE APPLICABLE AUX TPE	118

Annexe 09 : Montants relatifs au tableau financier n° 3 (1/8)

Tableau n° 1

MONTANTS RELATIFS AU TABLEAU DES FLUX DE TRESORERIE
(Méthode directe)
2005- 2006
FLUX DE TRESORERIE PROVENANT DES ACTIVITES OPERATIONNELLES

COMPTES IFRS(+ ou-)	INTITULES	MONTANTS(DA) 2006	MONTANTS(DA) 2005	COMPTES PCN
	Encaissements reçus des clients			
+ 701				
-709	Ventes(Préstations)	174 667 798	163 482 471	74
	Rabais,remises et ritournes accordés sur ventes de produits finis	-	-	-
-	Escomptes accordés sur vents de produits finis		(1265625)	577
665	TVA sur ventes			
+				
+411	Clients (au 01.01.)	25 047 168	23 270 894	547
+416	Clients douteux ou litigieux(au 01.01)		35 965 751	470
	Clients – factures à établir (au 01.01)		-	-
+4181			(17 125 929)	-
		17 125 929		
-411	Clients (au 31.12.)	-		
-416	Clients douteux ou litigieux(au 31.12)	-		470
	Clients – factures à établir (au 31.12)	-		
-4181		(21 496 626)		
-	SOUS-TOTAL :	195 344 269	204 327 562	-

ANNEXES

Annexe 09 : Montants relatifs au tableau financier n° 3 (2/8)

Tableau n° 02

MONTANTS RELATIFS AU TABLEAU DES FLUX DE TRESORERIE

(Méthode directe)

2005- 2006

FLUX DE TRESORERIE PROVENANT DES ACTIVITES OPERATIONNELLES

COMPTES IFRS(+ OU -)	INTITULES	MONTANTS(DA) 2006	MONTANTS(DA) 2005	COMPTES PCN
-	Autres encaissements			
+740	Subventions d'exploitation	591 250	-	770
+750	Autres produits de gestion courante	8395016	13793447	779
+771	Produits exceptionnels sur opérations de gestion	69 902	663894	798
-487	Produits constatés d'avance(au 01.01)			
+487	Produits constatés d'avance(au 31.12)			
-	SOUS-TOTAL :	9056168	14457341	-

ANNEXES

Annexe 09 : Montants relatifs au tableau financier n° 3 (3/8)

Tableau n° 03

MONTANTS RE LATIFS AU TABLEAU DES FLUX DE TRESORERIE

(Méthode directe)

2005- 2006

FLUX DE TRESORERIE PROVENANT DES ACTIVITES OPERATIONNELLES

COMPTES IFRS(+ OU -)	INTITULES	MONTANTS(DA) 2006	MONTANTS(DA) 2005	COMPTES PCN *
-	Sommes versées aux fournisseurs et au personnel 1-Fournisseurs			
+601	Achats matières premières	148 946 602	9 902 010	380
-609	Rabais,remises et ristournes obtenus sur achats mat.prem	-	-	-
-765	Escomptes obtenus sur achats mat.prem	-	-	-
+	TVA sur achats	11 996 045	16 059 740	457
+610	Services extérieurs	37 964 972	42 692 699	62
+620	Autres services extérieurs	-	-	64, 65, 66
+	TVA sur autres charges	-	-	-
+401	Fournisseurs (au 01.01)	853 730	678 469	530
+467	Créditeurs divers (au 01.01)	-	-	-
+401	Fournisseurs (au 31.12)	546236	853730	530
+467	Créditeurs div.(au 31.12)			
	Avances sur services	5 000	100 000	462
+	Précompte Avances pour compte	518 239 188 000	190 000	457
-	SOUS- TOTAL :	65 874 352	66 778 559	-

ANNEXES

Annexe 09 : Montants relatifs au tableau financier n° 3 (4/8)

Tableau n° 04

MONTANTS RELATIFS AU TABLEAU DES FLUX DE TRESORERIE

(Méthode directe)

2005- 2006

FLUX DE TRESORERIE PROVENANT DES ACTIVITES OPERATIONNELLES

COMPTES IFRS(+ OU -)	INTITULES	MONTANTS(DA) 2006	MONTANTS(DA) 2005	COMPTES PCN *
	Sommes versées aux fournisseurs et au personnel			
+641	2-Personnel Rémunération du personnel	26 475 841	20 709 250	63
+	Charges sécurité sociale			
+	Autres charges – personnel			
+421	Personnel- Rémunération due(au 01.01)	1 015 596	673 594	563
+431	Sécurité sociale due(au 01.01)	1 011 675	495 686	568
+437	Autres organismes sociaux(au01.01)			
-421	Personnel- Rémunération due(au 31.12)	114 420	1 015 596	
-431	Sécurité sociale due(au 31.12)	1 114 410	1 011 675	
-437	Autres organismes sociaux(au31.12)			
	Avances sur salaires(au 31.12)	-	1 080 000	463
		-	837 035	56380
	Personnel Prêts	1 240 000		
-	SOUS- TOTAL :	28 514 282	21 768 294	-

ANNEXES

Annexe 09 : Montants relatifs au tableau financier n° 3 (5/8)

Tableau n° 05

MONTANTS RELATIFS AU TABLEAU DES FLUX DE TRESORERIE

(Méthode directe)

2005- 2006

FLUX DE TRESORERIE PROVENANT DES ACTIVITES OPERATIONNELLES

COMPTES IFRS(+ OU -)	INTITULES	MONTANTS(DA) 2006	MONTANTS(DA) 2005	COMPTES PCN *
	Sommes versées à d'autres tiers			
+630	Impôts,taxes et vers.assimilés	5 461 778	6 559 255	564
+650	Autres charges de gestion courante	13 800	10 600	
	Perte de change	6 254		698
+666	Autres charges financières			
+668	Charges excépt.sur op.de			
+671	gestion			
+	TVA sur immobilisations			
+	TVA due	16 309 207	11 429 467	54710
+4455	Etat,TVA à décaisser(au 01.01)			
-4455	Etat,TVA à décaisser(au 31.12)			
-486	Charges constatées d'avance(au01.01)			
+486	Charges constatées d'avance(au31.12)			
	Avances IBS	13 489 418	3 006 386	464
	Avances IRG	3 125	85 123	464
-	SOUS-TOTAL :	35 446 461	21 093 160	-

Annexe 09 : Montants relatifs au tableau financier n° 3 (6/8)**Tableau n° 06**

MONTANTS RELATIFS AU TABLEAU DES FLUX DE TRESORERIE
(Méthode directe)
2005- 2006
FLUX DE TRESORERIE PROVENANT DES ACTIVITES OPERATIONNELLES

COMPTES IFRS(+ ou -)	INTITULES	MONTANTS(DA) 2006	MONTANTS(DA) 2005	COMPTES PCN *
	<u>RECAPITULATIF</u>			
+	Encaissements reçus des clients	195 344 269	191 260 659	-
+	Autres encaissements	917 582	663 894	-
-	Sommes versées aux fournisseurs et au personnel	(94 388 634)	(87 709 818)	-
-	Sommes versées à d'autres tiers	(32 573 496)	(14 852 254)	-
-	FLUX DE TRESORERIE PROVENANT DES ACTIVITES OPERATIONNELLES	69 299 721	89 362 481	-
1688	<u>Intérêts payés</u> Intérêts courus moins d'un(1) an(au01.01)	-	-	-
1688	Intérêts courus moins d'un(1) an(au31.12)	-	-	-
-	Sous total :	-	-	-
+695	<u>Impôts sur le résultat payés</u> Impôts sur les bénéfices	10 308 573	13 494 664	889
+444	Etat,impôt sur les bénéfices exigible(au01.01)	13 604 752	14 856 357	564
-444	Etat,impôt sur les bénéfices exigible(au31.12)	(11 658 150)	(13 604 752)	564
-	Sous -total :	12 255 175	14 746 269	-
-	TOTAL : FLUX NET DE TRESORERIE PROVENANT DES ACTIVITES OPERATIONNELLES	54 348 261	74 616 212	-

ANNEXES

Annexe 09 : Montants relatifs au tableau financier n° 3 (7/8)

Tableau n° 07

MONTANTS RELATIFS AU TABLEAU DES FLUX DE TRESORERIE

(Méthode directe)

2005- 2006

FLUX DE TRESORERIE PROVENANT DES ACTIVITES D'INVESTISSEMENT

COMPTE IFRS(+ ou -)	INTITULES	MONTANTS(DA) 2006	MONTANTS(DA) 2005	COMPTE PCN *
-	Acquisition d'immobilisations			
205	Concession,brevets,licences(variat.du 01.01.au 31.12)	-		
211	Terrain (variat. du 01.01 au 31.12)	-		
213	Construction (variat.du 01.01.au31.12)	-		
215	Installations techniques,matériels et outillages industriels(vt.1.1au 31.12)	(28 793 280)	(90 085 855)	
218	Autres immobilisations corporelles (variation du 01.01 au 31.12)	-	(505 550)	
- 4687	Subventions d'investissement Avances	-	-	
		-	(500 000)	
	Sous - total :	(28 793 280)	(90 091 405)	
	Cession d'immobilisations			
775	Produits des cessions d'éléments d'actifs	1 939 000	1 694 193	
261	Titres de participation	(40 000 000)	-	422
-	Sous -total :	(38 061 000)	1 694 193	
	Produits financiers reçus			
7621	Revenus des titres immobilisés			
7626	Revenus des prêts			
764	Revenus des valeurs mobilières de placement			
766	Gains de change	182 430	61635.49	779
767	Produits nets sur cessions de valeurs	560 000	83280.99	770
768	Autres produits financiers			
	Sous- total :			
-	TOTAL : FLUX NET DE TRESORERIE PROVENANT DES ACTIVITES D'INVESTISSEMENT	(66 111 850)	(88 313 932)	

ANNEXES

Annexe 09 : Montants relatifs au tableau financier n° 3 (8/8)

Tableau n° 08

MONTANTS RELATIFS AU TABLEAU DES FLUX DE TRESORERIE
(Méthode directe)
2005-2006

FLUX DE TRESORERIE PROVENANT DES ACTIVITES DE FINANCEMENT

MPTES (+ou -)	INTITULES	MONTANTS(DA) 2006	MONTANTS(DA) 2005	COMPTES PCN *
+	Augmentation de capital	-	-	-
+	Encaissements provenant d'emprunts à long terme ou de contrat de financement	-	-	-
+	Remboursements de prêts	-	-	-
-	Remboursements provenant d'emprunts à long terme ou de contrat de financement	-	-	-
120	Dividendes versés	(9303773)	(10000000)	-
106	Résultat de l'exercice	(46 955 367)	(57 806 699)	-
106	Réserves (au 01.01)	(78 521 446)	(34490776)	-
	Réserves (au 31.12)	114 831 679	78 521 446	-
	Sous – total :	(19948907)	(23776030)	-
	TOTAL : FLUX DE TRESORERIE NET PROVENANT DES ACTIVITES DE FINANCEMENT	(19948907)	(23776030)	-
	VARIATION NETTE DE TRESORERIE OU D'EQUIVALENTS DE TRESORERIE	(23 750 590)	(17 484 788)	-
	TRESORERIE OU EQUIVALENTS DE TRESORERIE A L'OUVERTURE DE L'EXERCICE	46 037 195	63 521 983	-
	TRESORERIE OU EQUIVALENTS DE TRESORERIE A LA CLOTURE DE L'EXERCICE	22 286 605	46 037 195	-



► Normes et Interprétations / Textes des Normes et Interprétations / **Tableau sommaire**

Date maj :

04/03/2009

Tableau sommaire

Cliquer sur le numéro de la norme ou de l'interprétation, l'intitulé du projet de norme ou d'interprétation, ou encore leur libellé pour accéder directement à l'article correspondant.

N° Norme	Libellé	Observations
Cadre conceptuel	Cadre conceptuel	Publié UE
Premier projet annuel d'améliorations des IFRS	Premier projet annuel d'améliorations des IFRS	Adopté UE
IAS 1	Présentation des états financiers	Adoptée UE
IAS 2	Stocks	Adoptée UE
IAS 7	Etat des flux de trésorerie	Adoptée UE
IAS 8	Méthodes comptables, changements d'estimations comptables et erreurs	Adoptée UE
IAS 10	Evènements postérieurs à la date de clôture	Adoptée UE
IAS 11	Contrats de construction	Adoptée UE
IAS 12	Impôts sur le résultat	Adoptée UE
IAS 14 remplacée par IFRS 8 "Segments opérationnels".	Information sectorielle	Adoptée UE IAS 14 est annulée et remplacée par IFRS 8 "Segments opérationnels".
IAS 16	Immobilisations corporelles	Adoptée UE
IAS 17	Contrats de location	Adoptée UE
IAS 18	Produits des activités ordinaires	Adoptée UE
IAS 19	Avantages du personnel	Adoptée UE
IAS 20	Comptabilisation des subventions publiques et informations à fournir sur l'aide publique	Adoptée UE
IAS 21	Effets des variations des cours des monnaies étrangères	Adoptée UE
IAS 23	Coûts d'emprunt	Adoptée UE
IAS 24	Information relative aux parties liées	Adoptée UE
IAS 26	Comptabilité et rapports financiers des régimes de retraite	Adoptée UE
IAS 27 (version publiée par l'IASB en 12/2003)		Version 12/2003 adoptée UE
----- Version d'IAS 27 amendée en	Etats financiers consolidés et individuels	----- Version amendée 01/2008 non

ANNEXES

Annexe n° 10

(2/5)

01/2008 par l'IASB		adoptée UE
IAS 28	Participations dans des entreprises associées	Adoptée UE
IAS 29	Information financière dans les économies hyperinflationnistes	Adoptée UE
IAS 30 * Norme annulée et remplacée par IFRS 7	Informations à fournir dans les états financiers des banques et des institutions financières assimilées	Adoptée UE * Annulée et remplacée par IFRS 7
IAS 31	Participations dans des coentreprises	Adoptée UE
IAS 32 * Remplacée en partie par IFRS 7	Instruments financiers : Présentation	Adoptée UE * Remplacée en partie par IFRS 7
Amendements à IAS 32 et à IAS 1	Instruments financiers remboursables par anticipation à la juste valeur et obligations liées à la liquidation	Adoptés UE
IAS 33	Résultat par action	Adoptée UE
IAS 34	Information financière intermédiaire	Adoptée UE
IAS 36	Dépréciation d'actifs	Adoptée UE
IAS 37	Provisions, passifs éventuels et actifs éventuels	Adoptée UE
IAS 38	Immobilisations incorporelles	Adoptée UE
IAS 39	Instruments financiers : comptabilisation et évaluation	Adoptée UE à l'exception des dispositions concernant l'option juste valeur (voir ci-après, adoption ultérieure) et de certaines de ses dispositions concernant la comptabilité de couverture
Amendement IAS 39	Transition et comptabilisation initiale des actifs et passifs financiers	Adopté UE
Amendement IAS 39	Couverture de flux de trésorerie au titre de transactions futures intragroupe	Adopté UE
Amendement IAS 39	Option juste valeur	Adopté UE
Amendement IAS 39	Contrats de garantie financière	Adopté UE
Amendement IAS 39	Eléments couverts éligibles	Non adopté UE
Amendement IAS 39 et IFRS 7	Reclassement d'actifs financiers	Version modifiée (novembre 2008) non adoptée
IAS 40	Immeubles de placement	Adoptée UE
IAS 41	Agriculture	Adoptée UE
IFRS 1	Première adoption des IFRS	Version "restructurée" (novembre 2008) non adoptée
Amendement IFRS 1 et IFRS 6	Exception à l'obligation de fournir une information comparative pour IFRS 6	Adopté UE
Amendements à IFRS 1 et IAS 27	Coût d'une participation dans une filiale, une entité contrôlée conjointement ou une	Adoptés UE

	entité associée	
IFRS 2	Païement fondé sur des actions	Adoptée UE
Amendement à IFRS 2	Conditions d'acquisition et annulations	Adopté UE
IFRS 3 (version publiée par l'IASB en 03/2004)	Rapprochements d'entreprises	Version 03/2004 adoptée UE
IFRS 3 (version révisée par l'IASB en 01/2008)		Version révisée 01/2008 non adoptée UE
Version révisée d'IFRS 3 et version amendée d'IAS 27	Version révisée d'IFRS 3 et version amendée d'IAS 27	Non adoptée UE
IFRS 4	Contrats d'assurance	Adoptée UE
IFRS 5	Actifs non courants détenus en vue de la vente et activités abandonnées	Adoptée UE
IFRS 6	Prospection et évaluation de ressources minérales	Adoptée UE
IFRS 7	Instruments financiers: informations à fournir	Adoptée UE
IFRS 8	Secteurs opérationnels	Adoptée UE

N° Interprétation	Libellé	Observations
SIC 7	Introduction de l'euro	Adoptée UE
SIC 10	Aide publique – Absence de relation spécifique avec des activités opérationnelles	Adoptée UE
SIC 12	Consolidation – Entités ad hoc	Adoptée UE
Amendement SIC 12	Champ d'application de SIC 12	Adopté UE
SIC 13	Entités contrôlées conjointement – Apports non monétaires par des coentrepreneurs	Adoptée UE
SIC 15	Avantages dans les contrats de location simple	Adoptée UE
SIC 21	Impôt sur le résultat – Recouvrement des actifs non amortissables réévalués	Adoptée UE
SIC 25	Impôt sur le résultat – Changements de statut fiscal d'une entité ou de ses actionnaires	Adoptée UE
SIC 27	Evaluation de la substance des transactions prenant la forme juridique d'un contrat de location	Adoptée UE
SIC 29	Informations à fournir – Accords de concession de services	Adoptée UE
SIC 31	Produits des activités ordinaires – Opérations de troc portant sur des services de publicité	Adoptée UE
SIC 32	Immobilisations incorporelles – Coûts liés aux sites web	Adoptée UE

ANNEXES

Annexe n° 10

(4/5)

IFRIC 1	Variation des passifs existants relatifs au démantèlement, à la remise en état et similaires	Adoptée UE
IFRIC 2	Parts sociales des entités coopératives et instruments similaires	Adoptée UE
IFRIC 4	Déterminer si un accord contient un contrat de location	Adoptée UE
IFRIC 5	Droits aux intérêts émanant de fonds de gestion dédiés au démantèlement, à la remise en état et à la réhabilitation de l'environnement	Adoptée UE
IFRIC 6	Passifs découlant de la participation à un marché déterminé - Déchets d'équipements électriques et électroniques	Adoptée UE
IFRIC 7	Application de l'approche du retraitement dans le cadre d'IAS 29 Information financière dans les économies hyperinflationnistes	Adoptée UE
IFRIC 8	Champ d'application d'IFRS 2 " Paiement fondé sur des actions "	Adoptée UE
IFRIC 9	Réévaluation des dérivés incorporés	Adoptée UE
IFRIC 10	Information financière intermédiaire et pertes de valeur (dépréciation)	Adoptée UE
IFRIC 11	IFRS 2 - Actions propres et transactions intra-groupe	Adoptée UE
IFRIC 12	Accords de concession de services	Non adoptée UE
IFRIC 13	Programmes de fidélisation de la clientèle	Adoptée UE
IFRIC 14	IAS 19 - Le plafonnement de l'actif au titre des régimes à prestations définies, les exigences de financement minimal et leur interaction	Adoptée UE
IFRIC 15	Accords pour la construction d'un bien immobilier	Non adoptée UE
IFRIC 16	Couvertures d'un investissement net dans une activité à l'étranger	Non adoptée UE
IFRIC 17	Distributions en nature aux actionnaires	Non adoptée UE
IFRIC 18	Transferts d'actifs des clients	Non adoptée UE

Projet	Libellé	Observations
Projet d'ED du cadre conceptuel - Phase A ("Objectifs et caractéristiques qualitatives")	Un cadre conceptuel amélioré pour l'information financière : Chapitre 1 "Objectif de l'information financière" et Chapitre 2 "Caractéristiques qualitatives et contraintes d'une information financière utile à la prise de décision"	Projet en cours
Améliorations des IFRS (ED) (projet)	Projet d'améliorations des IFRS (08/2008)	Projet en cours
Amendements à IAS 24 (ED) (projet)	Amendements à IAS 24 "Information relative aux parties liées" - Relations avec l'Etat	Projet en cours

Etats financiers consolidés en remplacement (partiel) d'IAS 27 et (total) de SIC 12 (ED 10) (projet)	ED 10 "Etats financiers consolidés" en remplacement d'IAS 27 "Etats financiers consolidés et individuels" (pour partie) et de SIC 12 "Consolidation - Entités ad hoc" (en totalité)	Projet en cours
Révision d'IAS 31 (ED 9) (projet)	Révision d'IAS 31 "Participations dans des coentreprises" - Accords conjoints	Projet en cours
Amendement à IAS 33 "Résultat par action" (ED) (projet)	Projet d'amendement d'IAS 33	Projet en cours
Amendements à IAS 37 et IAS 19 (ED) (projet)	Amendements à IAS 37 "Provisions ..." et quelques modifications à IAS 19 "Avantages du personnel"	Projet en cours
Amendements à IFRS 1 "Première adoption des IFRS" (ED) (projet)	Exemptions supplémentaires pour les premiers adoptants	Projet en cours
Amendements à IFRS 2 et à IFRIC 11 (ED) (projet)	Amendements à IFRS 2 "Paiement fondé sur des actions" et à IFRIC 11 "IFRS 2 - Actions propres et transactions intra-groupe" intitulés "Transactions intra-groupe dont le paiement est fondé sur des actions et qui sont réglées en trésorerie"	Projet en cours
Amendements à IFRS 5 (ED) (projet)	Amendements à IFRS 5 "Actifs non courants détenus en vue de la vente et activités abandonnées"	Projet en cours
Amendements à IFRS 7 (ED) (projet)	Amendements à IFRS 7 "Instruments financiers : informations à fournir" intitulés "Amélioration des informations à fournir sur les instruments financiers"	Projet en cours
Amendements à IFRS 7 (ED) (projet)	Amendements à IFRS 7 "Instruments financiers : informations à fournir" intitulés "Placements dans des instruments d'emprunt"	Projet en cours
Amendements à IFRIC 9 et à IAS 39	Amendements à IFRIC 9 "Réévaluation de dérivés incorporés" et à IAS 39 "Instruments financiers : comptabilisation et évaluation" intitulés "Dérivés incorporés"	Projet en cours
Amendements à IFRIC 9 et à IFRIC 16	Amendements à IFRIC 9 "Réévaluation de dérivés incorporés" et à IFRIC 16 "Couvertures d'un investissement net dans une activité à l'étranger" intitulés "Révisions postérieures à leur application d'interprétations IFRIC"	Projet en cours

eZ Publish™ copyright © 1999-2009 eZ systems as

ARRETES, DECISIONS ET AVIS

MINISTERE DES FINANCES

Arrêté du 23 Rajab 1429 correspondant au 26 juillet 2008 fixant les règles d'évaluation et de comptabilisation, le contenu et la présentation des états financiers ainsi que la nomenclature et les règles de fonctionnement des comptes.

Le ministre des finances,

Vu le décret présidentiel n° 07-173 du 18 Joumada El Oula 1428 correspondant au 4 juin 2007, modifié, 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 ;

Vu le 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 ;

Arrête :

Article 1er. — Le présent arrêté a pour objet de fixer les modalités d'application des dispositions des articles 4, 16, 18, 25, 26, 30, 31, 33, 34, 35, 36, 37, 38, 41, 42 et 43 du 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.

Art. 2. — Les règles d'évaluation et de comptabilisation des actifs, des passifs, des charges et des produits, le contenu et le mode de présentation des états financiers ainsi que la nomenclature et les règles de fonctionnement des comptes, sont fixés en annexe 1 du présent arrêté.

Art. 3. — Le système de comptabilité financière simplifiée applicable aux petites entités est fixé en annexe 2 du présent arrêté.

Art. 4. — Un glossaire précisant les définitions des termes techniques comptables est fixé en annexe 3 du présent arrêté.

Art. 5. — Le présent arrêté sera publié au *Journal officiel* de la République algérienne démocratique et populaire.

Fait à Alger, le 23 Rajab 1429 correspondant au 26 juillet 2008.

Karim DJOUDI.

4	JOURNAL OFFICIEL DE LA REPUBLIQUE ALGERIENNE N° 19	28 Rabie El Aouel 1430 25 mars 2009
ANNEXES		
SYSTEME COMPTABLE FINANCIER		
SOMMAIRE		
TITRE I - REGLES D'EVALUATION ET DE COMPTABILISATION DES ACTIFS, DES PASSIFS, DES CHARGES ET DES PRODUITS		6
CHAPITRE I - Principes généraux		6
Section 1 - Comptabilisation des actifs, des passifs, des charges et des produits		6
Section 2 - Règles générales d'évaluation		6
CHAPITRE II - Règles spécifiques d'évaluation et de comptabilisation		7
Section 1 - Immobilisations corporelles et incorporelles		7
Cas particulier des immeubles de placement		9
Cas particulier d'un actif biologique		9
Evaluation des immobilisations : autre traitement autorisé		9
Section 2 - Actifs financiers non courants (Immobilisations financières) : titres et créances		10
Section 3 - Stocks et encours		11
Cas particulier des produits agricoles		12
Section 4 - Subventions		12
Section 5 - Provisions pour risques et charges		12
Section 6 - Emprunts et autres passifs financiers		12
Section 7 - Evaluation des charges et produits financiers		13
CHAPITRE III - Modalités particulières d'évaluation et de comptabilisation		13
Section 1 - Opérations faites en commun ou pour le compte de tiers		13
Sociétés en participation.....		13
Concessions de services publics.....		13
Opérations faites pour le compte de tiers		13
Section 2 - Consolidations - Regroupement d'entités - Comptes consolidés		14
Consolidation des filiales		14
Consolidation des entités associées		15
Ecart de première consolidation		15
Comptes combinés		15
Section 3 - Contrats à long terme		16
Section 4 - Impôts différés		16
Section 5 - Contrats de location - financement		16
Section 6 - Avantages octroyés au personnel		17
Section 7 - Opérations effectuées en monnaies étrangères		18
Section 8 - Changement d'estimations ou de méthodes comptables, corrections d'erreurs ou d'omissions.....		18
Section 9 - Cas particulier des petites entités		19

TITRE II - PRESENTATION DES ETATS FINANCIERS.....	19
CHAPITRE I - Définition des états financiers	19
CHAPITRE II - Le bilan	20
CHAPITRE III - Le compte de résultat	21
CHAPITRE IV - Le tableau de flux de trésorerie (méthode directe et indirecte)	22
CHAPITRE V - L'état de variation des capitaux propres	22
CHAPITRE VI - L'annexe aux états financiers	23
CHAPITRE VII - Modèles d' états financiers	23
CHAPITRE VIII - Contenu de l'annexe aux états financiers.....	34
Règles et méthodes comptables adoptées pour la tenue de la comptabilité et l'établissement des états financiers	34
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	34
Informations concernant les entités associées et les transactions ayant eu lieu avec ces entités ou leurs dirigeants	35
Informations à caractère général ou concernant certaines opérations particulières	36
Modèles de tableaux pouvant figurer dans l'annexe	37
TITRE III - NOMENCLATURE ET FONCTIONNEMENT DES COMPTES	39
CHAPITRE I - Nomenclature des comptes	39
Section 1 - Principes du plan de comptes	39
Section 2 - Cadre comptable obligatoire.....	39
CHAPITRE II - Fonctionnement des comptes.....	45
Classe 1 - Comptes de capitaux	45
Classe 2 - Comptes d'immobilisations.....	49
Classe 3 - Comptes de stocks et encours.....	53
Classe 4 - Comptes de tiers.....	55
Classe 5 - Comptes financiers.....	60
Classe 6 - Comptes de charges	62
Classe 7 - Comptes de produits	64
TITRE IV - COMPTABILITE SIMPLIFIEE APPLICABLE AUX PETITES ENTITES	65
Suivi des opérations en cours d'exercice	65
Principes des corrections de fin d'exercice	66
Etats financiers annuels	66
Glossaire	68

76		JOURNAL OFFICIEL DE LA REPUBLIQUE ALGERIENNE N° 19	28 Rabie El Aouel 1430 25 mars 2009
ANNEXE 3 (suite)			
	Termes	Définitions	
93	Valeur comptable	Montant pour lequel un actif est comptabilisé au bilan après déduction du cumul des amortissements et du cumul des pertes de valeur relatifs à cet actif.	
94	Valeur d'apport	Valeur qui sert de base au calcul de la rémunération des apporteurs	
95	Valeur d'utilité	Valeur actualisée des flux de trésorerie futurs estimés attendus de l'utilisation continue d'un actif et de sa sortie à la fin de sa durée d'utilité.	
96	Valeur de marché	Montant qui peut être obtenu pour la vente d'un titre de placement sur un marché actif ou montant à payer pour son acquisition.	
97	Valeur de réalisation	Montant de trésorerie qui pourrait être obtenu actuellement en vendant l'actif lors d'une sortie volontaire.	
98	Valeur recouvrable	Valeur la plus élevée entre le prix de vente net d'un actif et sa valeur d'utilité.	
99	Valeur résiduelle	Montant net qu'une entité s'attend à obtenir pour un actif à la fin de sa durée d'utilité après déduction des coûts de sortie attendus.	

Arrêté du 23 Rajab 1429 correspondant au 26 juillet 2008 fixant les seuils de chiffre d'affaires, d'effectif et l'activité applicables aux petites entités pour la tenue d'une comptabilité financière simplifiée.

Le ministre des finances,

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° 07-173 du 18 Joumada El Oula 1428 correspondant au 4 juin 2007, modifié, 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 ;

Vu le 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 ;

Vu l'arrêté du 23 Rajab 1429 correspondant au 26 juillet 2008 fixant les règles d'évaluation et de comptabilisation, le contenu et la présentation des états financiers ainsi que la nomenclature et les règles de fonctionnement des comptes ;

Arrête :

Article. 1er. — En application des dispositions de l'article 43 du décret exécutif n° 08-156 du 20 Joumada El Oula 1429 correspondant au 26 mai 2008, susvisé, le présent arrêté a pour objet de fixer les seuils de chiffre d'affaires, d'effectif et l'activité applicables aux petites entités pour la tenue d'une comptabilité financière simplifiée.

Art. 2. — Peuvent tenir une comptabilité financière simplifiée, les petites entités dont le chiffre d'affaires, d'effectif et l'activité ne dépassent pas l'un des seuils suivants, durant deux exercices successifs :

1 - Activité commerciale :

- chiffre d'affaires : 10 millions de dinars ;
- effectif : 9 salariés à temps plein.

2 - Activité de production et artisanale :

- chiffre d'affaires : 6 millions de dinars ;
- effectif : 9 salariés à temps plein.

3 - Activité de prestation de service et autres :

- chiffre d'affaires : 3 millions de dinars ;
- effectif : 9 salariés à temps plein.

Le chiffre d'affaires englobe l'ensemble des activités principales et/ou accessoires.

Art. 3. — Le présent arrêté sera publié au *Journal officiel* de la République algérienne démocratique et populaire.

Fait à Alger, le 23 Rajab 1429 correspondant au 26 juillet 2008.

Karim DJOUDI.