

LES IFRS/IAS

Professeur SAID OUHADI

PROFESSEUR DE L'ENSEIGNEMENT SUPERIEUR
ADF PRO Marrakech

MBA

LES IFRS/IAS

Plan de travail

Fondamentaux des IFRS 2H

Comptabilisation des stocks 2 H

Comptabilisation des immobilisations 5H

Comptabilisation des contrats de location 1H

Comptabilisation des impôts sur les Résultats 1H

Produits des activités ordinaires 1H

Les Normes Comptables internationales

Pays ou Groupe de pays	Normes Comptables ou Financières
MAROC	CGNC
USA	USA GAAP
UE	Quatrième Directive depuis 1978 et Septième Directive depuis 1983 remplacée par <i>La directive européenne 2013/34 du 26 juin 2013</i> IAS/ depuis 1995 IFRS depuis 2005
GB	<i>Financial Reporting Standards</i> <i>Statements of Standard Accounting Practice</i> <i>IFRS depuis 2005</i>
France	<i>PCG47, PCG57, PCG82, PCG86</i> <i>IAS depuis 2002</i> <i>IFRS depuis 2005</i>
International	<i>IAS / IFRS, IPSASB (International Public Sector Accounting Standards), AAOIFI (Accounting and Auditing Organization for Islamic Financial Institutions), OHADA (Organisation pour l'Harmonisation en Afrique du Droit des Affaires)</i>

LES IFRS/IAS

Environnement général des IAS/IFRS

Sphère IAS : Terminologie et contenu

On a coutume de dire que : **Référentiel IAS/IFRS = (IAS + SIC) (IFRS+IFRIC)**

Ces termes recouvrent :

IAS : International Accounting Standards (Normes Internationales Comptables)

SIC : Standing Interpretation Committee (Interprétations des Normes IAS)

ADVERTISING

IFRS : International Financial Reporting Standards (Normes internationales d'Information financière)

IFRIC : International Financial Reporting Issues Committee (Interprétation des Normes IFRS)

Le changement de dénomination de « **Norme IAS** » en « **Normes IFRS** » s'explique par le souci du normalisateur d'indiquer que sa vocation n'est plus de l'**Accounting** (IAS), mais d'aller au-delà en faisant du **Financial Reporting** (IFRS).

LES IFRS/IAS

HISTORIQUE

Années	Objets
1973	Charte de création d'un organisme international IASC (International Accounting Standards Committee) Le Comité des Normes Comptables internationales. <i>« Le 29 juin 1973 a été signée à Londres, à l'initiative de Henry Benson, associé de Coopers & Lybrand de Londres, et par les représentants des organisations comptables professionnelles d'Australie, du Canada, de France, d'Allemagne, du Japon, du Mexique, des Pays-Bas, de Grande-Bretagne, d'Irlande et des États-Unis »</i> Objectif : Mettre en forme des standards comptables de base qui seraient acceptés dans le monde entier appelés IAS (International Accounting Standards).
1995	Accord avec l'Organisation Internationale des Comités de valeurs Mobilières ou de IOSCO (International Organisation of securities Commission pour qu'à l'avenir les entreprises dont les états financiers seront conformes aux normes comptables internationales n'aient plus à retravailler leurs comptes pour être cotées en bourse même aux USA.
1996	Révision d'un certain nombre de normes : IAS 1 ; IAS 12 ; IAS 14 ; IAS 16 ; IAS 17 ; IAS 19 ; IAS 22 etc.
2000	l'IOSCO a annoncé qu'elle recommande à l'ensemble des autorités boursières du monde d'accepter l'utilisation des normes IAS (à l'exception de la norme IAS 15 relative aux variations de prix et des normes sectorielles IAS 26, IAS 30 et IAS 41) et des interprétations relatives à ces normes, pour les émissions et cotations effectuées par des émetteurs transnationaux.

LES IFRS/IAS

HISTORIQUE

Années	Objets
2001	Une nouvelle organisation s'est mise en place : IASC : (International Accounting Standards Committee) ; IASCF : International Accounting Standards Committee Foundation Un nouveau conseil IASB (International Accounting Standard Board) ; Un comité d'interprétation IFRIC (International Financial Reporting Interpretation Committee) ; Un comité consultatif SAC (Standards Advisory Council)
2002	Nouvelle préface aux normes internationales appelées IFRS (International Financial Reporting Standards) lesquelles désignent à la fois les normes IAS existantes et les futures normes.
2005	Depuis le 1er janvier 2005, toutes les sociétés cotées de l'union Européenne et leurs filiales sont tenues de présenter les comptes consolidés en conformité avec ces normes comptables internationales.
2009	Fin de l'obligation du rapprochement en US GAAP des entreprises en IFRS, L'IASB a également publié une norme IFRS pour PME révisée En 2015 Adoption par des entreprises américaines cotées

Liste des normes IAS/IFRS

Normes	Objets
IAS 1	Présentation des états financiers remplace Publicité des méthodes comptables à partir de 1/7/1998 application 1/1/2009
IAS 2	Stocks (dernière révision 1/1/2005)
IAS 3	Les états financiers consolidés (remplacées par IAS 27 à partir de 1/1/1990)
IAS 4	Comptabilisation des amortissements (non applicable 1/1/2001, intégrée dans IAS 16 et IAS 38)
IAS 5	Les informations que doit fournir l'entreprise dans ses états financiers (remplacée par IAS 1 à partir du 1/7/1998)
IAS 6	L'information reflétant les effets de variations de prix (remplacée par IAS 15 à partir de 1/1/1983)
IAS 7	Tableaux des flux de trésorerie application 1/1/2009
IAS 8	Méthodes comptables, changements d'estimation et erreurs (le titre avant 2003 était Résultat net de l'exercice, erreurs fondamentales et changements de méthodes comptables (dernière révision 1/1/2005)
IAS 9	Frais de recherche et de développement (remplacée par IAS 38 à partir de 1/1/1999) application 1/1/2005
IAS 10	Événements postérieurs à la date de clôture remplacée partiellement par IAS 37 à partir de 1/1/1999 (dernière révision 1/1/2005)

Liste des normes IAS/IFRS

Normes	Objets
IAS 11	Contrats de construction (dernière révision 1/1/2000)
IAS 12	Impôts sur les bénéfices (Résultat) (appliquée 1/7/2007)
IAS 13	La présentation de l'actif à court terme et du passif à court terme (remplacée par IAS 1 depuis 1/7/1998)
IAS 14	Information sectorielle (révisée en 1998) remplacée par IFRS 8 à partir du 1/1/2009
IAS 15	Information reflétant les effets des variations de prix (dernière révision 1/1/2005)
IAS 16	Immobilisations corporelles (application dernière révision 1/7/2009)
IAS 17	Contrats de location (dernière révision 1/1/2006) remplacée par IFRS 16 depuis 2021
IAS 18	Revenus (Produits) des activités ordinaires (révisée en 1995) remplacée par IFRS 15
IAS 19	Avantages du personnel (révisée en 2009)
IAS 20	Comptabilisation des subventions publiques et informations à fournir sur l'aide publique (dernière révision 1/1/2009)

Liste des normes IAS/IFRS

Normes	Objets
IAS 21	Effets des variations des cours des monnaies étrangères (dernière révision 1/7/2009)
IAS 22	Regroupements d'entreprises remplacée par IFRS 3 à compter de 1/4/2004 (révisée en 1999)
IAS 23	Coûts d'emprunt (dernière révision 1/1/ 2009)
IAS 24	Information relative aux parties liées (dernière révision 1/1/2006)
IAS 25	Comptabilisation des placements (remplacée par IAS 32 et 39 et IAS 40)
IAS 26	Comptabilité et rapports financiers des régimes de retraite (reformatée en 1994)
IAS 27	États financiers consolidés et Individuels (titre avant 2003 États financiers consolidés et comptabilisation des participations dans des filiales (dernière révision 1/7/2009) complétée par IFRS 10 et IFRS 12 à partir du 1/1/2013
IAS 28	Participations dans les entités associées (titre avant 2000 Comptabilisation des participations dans des entreprises associées (dernière révision 1/7/2009)
IAS 29	Information financière dans les économies hyperinflationnistes (reformatée en 1994)
IAS 30	Comptabilisation des subventions publiques et informations à fournir sur l'aide publique (dernière révision 1/1/2009)

Liste des normes IAS/IFRS

Normes	Objets
IAS 31	Participations dans les coentreprises (titre avant 2000 Information financière relative aux participations dans des coentreprises (dernière révision 1/7/2009) remplacée par IFRS 11 à partir du 1/1/2013)
IAS 32	Instruments financiers : informations à fournir et présentation (dernière révision 1/7/2009) complétée par IFRS 7 et IFRS 9
IAS 33	Résultat par action (dernière révision 1/7/2009)
IAS 34	Information financière intermédiaire (dernière révision 1/7/2009)
IAS 35	Abandon d'activités remplacée par IFRS 5 à compter du 1/1 2005)
IAS 36	Dépréciation d'actifs (dernière révision 1/7/2009)
IAS 37	Provisions, passifs éventuels et actifs éventuels (1998)
IAS 38	Immobilisations incorporelles (dernière révision 1/7/2009)
IAS 39	Instruments financiers : comptabilisation et évaluation (dernière révision 1/7/2009) remplacée par IFRS 9
IAS 40	Immeubles de placement (dernière révision 1/1/2009)
IAS 41	Agriculture (2003)

Liste des normes IAS/IFRS

Normes	Objets
IFRS 1	Première application des normes d'information financière internationales (dernière révision 1/7/2009)
IFRS 2	Paieement fondé en actions (dernière révision 1/7/2009) 2004-2006
IFRS 3	Regroupement d'entreprises (dernière révision 1/7/2009) 2004-2006
IFRS 4	Contrats d'assurance (dernière révision 1/1/2009) sera remplacée par IFRS 17 2004-2006
IFRS 5	Actifs non courants destinés à être cédés et abandon d'activités (dernière révision 1/7/2009) 2004-2006
IFRS 6	Prospection et évaluation des ressources minérales application 1/1/2006 2004-2006
IFRS 7	Instruments financiers : informations à fournir première application 1/1/2007 dernière révision 1/1/2009 2004-2006
IFRS 8	Segments opérationnels première application 1/1/2009 2004-2006
IFRS 9	en remplacement de l'IAS 39 Instruments financiers 2008 version définitive 2014

Liste des normes IAS/IFRS

EN DEFINITIF A DATE D'AUJOURD'HUI :
27 normes IAS
16 normes IFRS
43 NORMES APPLIQUEES

Normes	Objets
IFRS 10	en remplacement de l'IAS 27 états financiers consolidés (consolidation) 2011
IFRS 11	Accords de partenariat en remplacement de l'IAS 31 2011
IFRS 12	Informations sur les sociétés du périmètre 2011
IFRS 13	Evaluation à la juste valeur 2011
IFRS 14	« Comptes de report réglementaires » 2014 (non applicable union européenne)
IFRS 15	« Produits des activités ordinaires tirés des contrats conclus avec des clients » 2014-2016
IFRS 16	"Contrats de location" en remplacement de l'IAS 17 2018-2019
IFRS 17	« Contrats d'assurances » entrée en vigueur en janvier 2021 reportée à 2023
IFRS 18	« Présentation et informations à fournir dans les états financiers » à partir de 2027
IFRS 19	Filiales n'ayant pas d'obligation d'information du public : informations à fournir à partir de 2027

Les principes comptables internationaux

Les principes comptables fondamentaux de l'IASB à partir de 2019

Objectif des états financiers : de fournir une information sur la situation financière, la performance et les variations de la situation financière d'une entreprise, qui soit utile à un large éventail d'utilisateurs pour prendre des décisions économiques.

Caractéristiques de
Base

Caractéristiques dérivées

Contraintes à
respecter

Pertinence
Image fidèle

Comparabilité (comparability)
Vérifiabilité (verifiability)
Rapidité (timeliness)
Compréhensibilité
(understandability)

Coût/avantage
Equilibre

Les principes comptables internationaux

Les principes comptables fondamentaux de l'IASB à partir de 2019

La fiabilité des informations tient, elle, davantage à leur caractère quantitatif ; les montants qui apparaissent dans les comptes ou dans les états de synthèse doivent être sûrs, ce qui implique tant une très bonne définition des méthodes d'évaluation qu'une parfaite maîtrise des faits comptables et de la chaîne des traitements qui aboutissent aux comptes et aux états de synthèse.

L'image fidèle OU la fidélité (faithful representation) est le fait que l'information représente la substance du phénomène qu'elle prétend représenter.

Les principes comptables internationaux

La pertinence (relevance)

L'information financière est pertinente si elle est susceptible d'influencer les décisions prises par des utilisateurs. Une information financière est pertinente si elle a une valeur prédictive, une valeur de confirmation ou les deux à la fois.

L'information financière a une valeur prédictive si elle peut être utilisée comme une donnée par les utilisateurs pour prédire les résultats futurs. L'information financière a une valeur de confirmation si elle confirme ou modifie des évaluations précédentes. La valeur prédictive et la valeur de confirmation de l'information financière sont interdépendantes. L'information qui a une valeur prédictive a souvent aussi une valeur de confirmation.

La pertinence des informations tient à l'adéquation existant entre leur contenu et leur objet : une information pertinente doit représenter convenablement, fidèlement, les faits ou les concepts qu'elle énonce ; elle est donc signifiante ce qui suppose que toutes les précautions ont été prises pour en définir clairement et sans ambiguïté le contenu, le contour, les limites..

L'objectif étant :

- de ne pas se tromper ;
- de ne pas tromper les tiers.

Les principes comptables internationaux

Les principes comptables fondamentaux de l'IASB 2010-2018

**Exemple 1 : 14 avril 2025 Paiement du Fournisseur ARF par chèque bancaire :
200.000**

Enregistrement Comptable

Débit 4011 Fournisseurs 200.000

Crédit 5211 Banques en monnaie nationale 200.000

On suppose que l'opération d'achat a été comptabilisée à une date antérieure
(principe d'engagement)

Les principes comptables internationaux

Les principes comptables fondamentaux de l'IASB 2010-2018

Exemple 2 : 5 avril 2025 Avis de débit de la banque sur paiement des salaires du mois de mars 2025 : 325.000

Enregistrement Comptable

Débit 422 Personnel, rémunérations dues 325.000

Crédit 5211 Banques en monnaie nationale 325.000

On suppose que l'opération de constatation des charges de personnel a été comptabilisée à une date antérieure (principe d'engagement)

Les principes comptables internationaux

Les principes comptables fondamentaux de l'IASB 2010-2018

Exemple 3 : Un extrait des comptes de l'entreprise AXZ

601 Achat de Marchandises	543.000
602 Achats de matières premières et fournitures liées	879.000
701 Vente de Marchandises	674.000
702 Vente de produits finis	994.000
223 Terrains bâtis	415.000
2311 Bâtiments industriels	876.000
2411 Matériel industriel	0
2413 Matériel commercial	0

PERTINENCE ?!

Les principes comptables internationaux

Les principes comptables fondamentaux de l'IASB 2010-2018

Exemple 4 : Un extrait des comptes de l'entreprise AXZ

223 Terrains bâtis 15.000

Le terrain a été acquis depuis la création de l'entreprise il y a 15 ans.

Sa valeur actuelle (juste valeur) est estimée à 475.000

FIABILITE ?!

Exemple 5 : Du bilan de l'entreprise BTV on tire :

2411 Matériel industriel 234.000 (2022)

2411 Matériel industriel 234.000 (2023)

L'entreprise n'a effectué aucune opération concernant le Matériel industriel au titre de l'exercice 2023.

FIABILITE

IAS 1 : « Présentation des états financiers »

Les états financiers sont destinés à satisfaire les besoins des utilisateurs.

Ils sont une représentation structurée de la situation financière et de la performance financière d'une entité et les flux de trésorerie de l'entité qui sont utiles à un large éventail d'utilisateurs pour la prise de décisions économiques.

Les états financiers d'une entité fournissent des informations sur :

- ses actifs
 - ses passifs
 - ses capitaux propres
 - ses produits et charges
 - ses flux de trésorerie
-
- Ces informations, accompagnées des autres informations fournies dans les notes, aident les utilisateurs des états financiers à prévoir les flux de trésorerie futurs de l'entité, en particulier leurs échéances et leur degré de certitude.

IAS 1 : « Présentation des états financiers »

NORME IAS 1

Responsabilité

C'est l'organe de direction de l'entreprise qui est responsable de la préparation et de la présentation des états financiers.

Composantes:

Un bilan

Un compte de résultat,

Un état indiquant la variation des capitaux propres,

Un tableau de flux de trésorerie,

Les méthodes comptables et notes explicatives.

IAS 1 : « Présentation des états financiers »

NORME IAS 1

Un actif est une ressource économique actuelle contrôlée par l'entité à la suite d'événements passés. Une ressource économique est un droit susceptible de produire des avantages économiques.

Un passif est une obligation actuelle de l'entité de transférer une ressource économique à la suite d'événements passés.

Les capitaux propres représentent l'intérêt résiduel dans les actifs de l'entité après déduction de tous ses passifs.

Les produits représentent les augmentations d'actifs ou les diminutions de passifs entraînant une augmentation des capitaux propres, autres que celles relatives aux contributions des détenteurs d'actions.

Les charges représentent les diminutions d'actifs ou les augmentations de passifs qui se traduisent par une diminution des capitaux propres, autres que celles relatives aux distributions aux détenteurs d'actions.

BILAN

- Caractère courant et non courant
- Passifs courants et non courants
- Actifs courants et non courants
- Informations à présenter au bilan

- **Actifs courants:** l'entreprise s'attend à pouvoir réaliser l'actif, le vendre ou le consommer dans le cadre du cycle d'exploitation normale de l'entreprise,
 - L'actif est détenu essentiellement aux fins d'être négociés, on s'attend à ce que l'actif soit réalisé dans les douze mois suivant la date de clôture de l'exercice,
 - il s'agit de trésorerie ou d'équivalent de trésorerie
 - Exemples d'actifs courants : Immobilisations financières à échéance inférieure à 12 mois, stocks, créances clients, valeurs mobilières de placement, disponibilités

- **Actifs non courants:** tous les autres actifs
 - Exemples d'actifs non courants : Immobilisations incorporelles, corporelles, immobilisations financières détenues pour une longue durée (supérieure à 12 mois).

- **Passifs courants:** l'entité s'attend à régler le passif en cours de son cycle d'exploitation normal,
 - il est détenu essentiellement aux fins d'être négocié,
 - il doit être réglé dans les douze mois après la date de clôture
 - Exemples de passifs courants : Dettes fournisseurs, emprunts et dettes financières dont l'échéance est inférieure à 12 mois, provisions pour risques et charges (en fonction de la nature du risque ou de la charge).

- **Passifs non courants:** tous les autres passifs (Exemples de passifs non courants : emprunts et dettes financières supérieures à 12 mois, provisions pour risques et charges)

ACTIF	PASSIF
ACTIFS NON COURANTS	CAPITAUX PROPRES
Immobilisations incorporelles	Capital émis
Immobilisations corporelles	Réserves
Immeubles de placement	Résultat
Actifs biologiques	
Autres actifs corporels	Intérêts minoritaires
Participations dans des entreprises associées	
Autres actifs financiers	
Total actifs non courants	PASSIFS NON COURANTS
	Emprunts portant intérêts
	Impôts différés
	Autres passifs financiers
	Provisions
	Obligation au titre des retraites
ACTIFS COURANTS	Total Passifs non courants
Stocks	PASSIFS COURANTS
Clients et autres débiteurs	Fournisseurs et autres créditeurs
Trésorerie et équivalents de trésorerie	Provisions
Total actifs courants	Emprunts à court terme
	Partie à CT des emprunts portant intérêts
	Total Passifs courants

IAS 1 : « Présentation des états financiers »

COMPTE DE RESULTAT

- fournir une mesure de la performance économique de l'entité

- **Postes obligatoires :**

-

les produits des activités ordinaires;

les charges financières;

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

le profit ou la perte avant impôt liés à des abandons d'activité;

la charge d'impôt sur le résultat;

le résultat de la période.

- suppression du résultat exceptionnel

- **présentation de nouveaux indicateurs:**

résultat opérationnel : ensemble des produits et des charges ne résultant pas des activités financières et de l'impôt sur le résultat

résultat opérationnel courant : niveau de performance à caractère récurrent

exclusion des événements inhabituels, anormaux et peu fréquents

- **deux modes distincts de présentation:**

- **par nature** (regrouper les charges du compte de résultat selon leur nature et à ne pas les réaffecter aux différentes fonctions de l'entité) → de plus en plus rarement retenue
- **par destination** (met en évidence la provenance des charges et des produits: le coût des ventes, les frais de recherche et de développement, les frais commerciaux et les frais généraux) → permet de mesurer la performance d'une entreprise.
- - **coût de l'endettement financier net** : différence entre les produits d'intérêts générés par la trésorerie et les charges d'intérêts générées par l'endettement financier

compte de résultat par nature

Structure du compte de résultat par nature sous référentiel IFRS	N	N-1
Chiffre d'affaires Achts consommés Charges de personnel Charges externes Impôts et taxes (hors IS) Dotation aux amortissements Dotation aux provisions Variation de stocks de produits en cours et produits finis		
RESULTAT OPERATIONNEL COURANT		
Autres produits et charges opérationnels		
RESULTAT OPERATIONNEL		
Produits de trésorerie et d'équivalents de trésorerie Coût de l'endettement financier brut Coût de l'endettement financier net Charges d'impôt Résultat net avant résultat des activités arrêtées ou en cours de cession Résultat net d'impôt des activités arrêtées ou en cours de cession		
RESULTAT NET		

compte de résultat par destination

Structure du compte de résultat par destination sous référentiel IFRS	N	N-1
Chiffre d'affaires Coût des ventes Frais de recherche et développement Frais commerciaux Frais généraux		
RESULTAT OPERATIONNEL COURANT		
Autres produits et charges opérationnels		
RESULTAT OPERATIONNEL		
Produits de trésorerie et d'équivalents de trésorerie Coût de l'endettement financier brut Coût de l'endettement financier net Charges d'impôt Résultat net avant résultat des activités arrêtées ou en cours de cession Résultat net d'impôt des activités arrêtées ou en cours de cession		
RESULTAT NET		

Tableau état de résultat global

- Bilan ➔ Etat de la situation financière
- Etat de résultat global : charges et produits non comptabilisés au compte de résultat (écart de réévaluation, différences de conversion,...)

Modèle B : Etat du résultat global	N	N-1
Résultat après impôt Autres éléments du résultat global Différences de conversion sur activités à l'étranger Couvertures de flux de trésorerie Ecart de réévaluation Ecart actuariels Total Résultat global Résultat de l'exercice : -revenant à la société mère -revenant aux minoritaires Résultat par action (de base et dilué)		

IAS 1 : « Présentation des états financiers »

VARIATION DES CAPITAUX PROPRES

Mentions obligatoires

- doit comprendre :
 - le résultat net de l'exercice,
 - chacun des éléments de produits et charges, de profits ou de pertes, comptabilisés dans les capitaux propres,
 - l'effet cumulé des changements de méthodes comptables et corrections d'erreurs
- présenter, dans ce tableau ou en annexe, les transactions sur le capital, le solde des résultats non distribués en fin d'exercice, l'analyse et le rapprochement entre la valeur comptable en début et fin d'exercice du capital, de la prime d'émission et des réserves

Tableau de variation des capitaux propres

	Capital	Primes d'émission	Réserves	Résultat net	Résultats cumulés	Divers
Soldes au 31/12/2005						
Effets de changements de méthodes comptables						
Réévaluation						
Différences de conversion						
Résultat de l'exercice						
Dividendes						
Augmentation de capital						
Soldes au 31/12/2006						
Effets de changements de méthodes comptables						
Réévaluation						
Différences de conversion						
Résultat de l'exercice						
Dividendes						
Augmentation de capital						
Soldes au 31/12/2007						

IAS 7: « Tableaux de flux de trésorerie »

- - Permet aux utilisateurs **d'évaluer les changements** de l'actif net d'une entreprise, sa structure financière et l'échéancier des flux de trésorerie.
- - **Activités opérationnelles**: principales activités génératrices de produits et toutes les autres activités qui ne sont pas des activités d'investissement et de financement
-
- - **Activités d'investissement**: acquisition et la sortie d'actifs à long terme.
- - **Activités de financement**: changements dans la composition des capitaux propres et des emprunts de l'entreprise.
- - **Complément d'informations**: les intérêts et dividendes, les impôts sur le résultat, les participations dans les filiales, les acquisitions et cessions de filiales

IAS 8 « Méthodes comptables, changements d'estimations comptables et erreurs »

Objectif : l'objectif de la norme IAS 8 est d'établir les critères de sélection et de changement de méthode comptable, ainsi que le traitement comptable et les informations à fournir relatives aux changements de méthodes comptables, aux changements d'estimations comptables et aux corrections d'erreurs.

Le but est de renforcer la pertinence et la fiabilité des états financiers, et de pouvoir les comparer dans le temps et/ou avec d'autres entités.

Champ d'application : La norme doit être appliquée à la sélection et à l'application de méthodes comptables, ainsi qu'aux changements de méthodes comptables, aux changements d'estimations comptables et aux erreurs.

IAS 8 : « Méthodes comptables, changements d'estimations comptables et erreurs »

- **Définition:** Selon la norme IAS 8, les méthodes comptables sont les principes, bases, conventions, règles et pratiques appliqués par une entité pour établir et présenter ses états financiers.
- **Sélection:** il faut appliquer la norme ou l'interprétation qui s'applique spécifiquement à l'évènement ou la transaction. En l'absence de norme spécifique, la direction devra faire usage de jugement pour développer et appliquer une méthode comptable permettant d'obtenir des informations pertinentes et fiables.

A) Changements de méthodes comptables

Changements possibles :

- Nouvelle norme ou interprétation
- Meilleure Information financière

Traitement des changements :

- Selon les dispositions transitoires de la norme
- Sans dispositions, méthode rétrospective

Deux types de changement possible :

- - les changements provoqués par une nouvelle norme (IAS ou IFRS) ou une nouvelle interprétation (SIC ou IFRIC)
- - les changements conduisant à une présentation plus appropriée dans les états financiers des transactions et événements sur la situation financière de l'entité, sa performance financière ou ses flux de trésorerie.

Traitements :

- Une entité doit comptabiliser un changement de méthodes comptables résultant de la première application d'une norme ou d'une Interprétation conformément aux dispositions transitoires spécifiques formulées dans cette norme ou cette Interprétation.
- 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.

A) Changements de méthodes comptables

- Application rétrospective
 - Ajustement du solde d'ouverture
 - Limites
 - Détermination impossible des effets du changement
- 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 comptable avait toujours été appliquée.
- Un changement de méthodes comptables doit être appliqué de manière rétrospective sauf s'il est impraticable de déterminer les effets du changement spécifiquement liés à la période ou de manière cumulée.

IAS 8 : « Méthodes comptables, changements d'estimations comptables et erreurs »

A) Changements de méthodes comptables

Un Matériel acquis en janvier 2023 à 400.000 est amorti selon le mode linéaire à un taux de 20% l'année.

Sa valeur sur le marché fin 2023 est de 400.000

SOLUTION

La VNA du Matériel fin 2023 est de $320.000 = (400000 - 400000/5)$

Pour respecter la norme IFRS 13 JUSTE VALEUR, il faut faire apparaître ledit Matériel à sa valeur de 400.000

Constater un écart de réévaluation de $80.000 = 400000 - 320000$

Mais comptablement il ne suffit pas de débiter le compte Matériel de 80000 et créditer le compte Ecart de réévaluation de 80000

IAS 8 : « Méthodes comptables, changements d'estimations comptables et erreurs »

A) Changements de méthodes comptables

Mais comptablement il ne suffit pas de débiter le compte Matériel de 80000 et créditer le compte Ecart de réévaluation de 80000

Certes la valeur du Matériel est de 400000 (JUSTE VALEUR) mais il manque de pertinence

VNA = Valeur initiale du Matériel – Cumul d'amortissement

400000 = 400000-80000 (il y a un problème)

IAS 8 : « Méthodes comptables, changements d'estimations comptables et erreurs »

A) Changements de méthodes comptables

La valeur (JUSTE VALEUR) du Matériel fin 2023 doit être répartie sur les quatre années restantes de sa durée d'utilité (4 ans)

DONC La dotation annuelle deviendra $400000/4 = 100000$

Il faut rétroactivement corriger le cumul d'amortissement (de 80000 à 100000 : créditer le compte Amortissement du Matériel de 20000 et la valeur d'entrée du Matériel ($100000 \times 5 = 500000$: passer de 400.000 à 500.000 nécessite DONC

- Débiter le compte de 100.000
- Créditer le compte Ecart de réévaluation de 80.000
- Créditer le compte Amortissement du Matériel de 20.000

IAS 8 : « Méthodes comptables, changements d'estimations comptables et erreurs »

A) Changements de méthodes comptables

- Informations à fournir
 - nom de la norme
 - nature du changement de méthode
 - montant de l'ajustement
 - la date d'application

B) Changements d'estimation comptable

- Définition
 - ajustement valeur
 - estimation situation actuelle
- Champ d'application

Définition :

C'est un ajustement de la valeur comptable d'un actif ou d'un passif ou le montant d'une consommation périodique d'un actif, résultant de l'estimation de la situation actuelle des éléments d'actif et de passif et des avantages et obligations futures qui y sont associés.

Les changements d'estimation résultent de nouvelles informations ou de nouveaux développements, et non de corrections d'erreurs.

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.

Application :

Une estimation peut devoir être révisée en cas de changements dans les circonstances sur lesquelles elle était fondée ou grâce à de nouvelles informations.

Ainsi, la révision d'une estimation ne concerne pas les périodes antérieures et ne constitue pas une correction d'erreur.

B) Changements d'estimation comptable

- *Méthode prospective*
- Application après la date de changement de méthode
- Comptabilisation de l'effet du changement d'estimation aux périodes en cours et futures

La comptabilisation prospective de l'effet d'un changement d'estimation comptable signifie que le changement est appliqué aux transactions, aux autres événements et conditions à compter de la date du changement d'estimation.

A titre d'exemple, un changement dans l'évaluation du montant des créances douteuses n'affecte que le résultat de la période et en conséquence est comptabilisé au cours de la période en cours.

Toutefois, un changement dans la durée d'utilité estimée ou dans le rythme attendu de consommation des avantages économiques futurs procurés par les actifs amortissables affecte la charge d'amortissement de la période en cours et de chaque période ultérieure pendant la durée d'utilité restant à courir de l'actif.

Dans les deux cas, l'effet du changement correspondant à la période en cours est comptabilisé en produit ou en charge de la période en cours.

L'éventuel effet sur les périodes ultérieures est comptabilisé en produit ou en charge au cours de ces périodes ultérieures.

C) Corrections d'erreurs

• Définition

- Correction de manière rétrospective :

retraitement des montants comparatifs du ou des exercices présentés au cours desquels l'erreur est survenue

Définitions :

Selon la norme IAS 8, les erreurs sont des omissions, ou autres faits découverts au cours d'un exercice et concernant un ou plusieurs exercices précédents.

Les erreurs incluent les erreurs de calcul, les erreurs dans l'application des méthodes comptables, les mauvaises interprétations des faits, les oublis ainsi que les éléments frauduleux.

Correction : L'IAS 8 prévoit le retraitement de manière rétrospective des erreurs (comme si elle n'avait pas été commise) :

retraitement des montants comparatifs du ou des exercices présentés au cours desquels l'erreur est survenue.

Informations à fournir :

- Nature de l'erreur d'une période antérieure
- Montant de la correction pour chaque période antérieure présentée
- Montant de la correction au début de la première période présentée
- Date à partir de laquelle l'erreur a été corrigée

NORMES IFRS

IAS 10 « Évènements postérieurs à la date de clôture »

OBJECTIF DE LA NORME

- Cas d'ajustement des états financiers suite à évènements postérieurs à la date de clôture
- Les informations à fournir sur la date d'approbation et ces évènements postérieurs

Objectif : Préciser les cas où la société doit ajuster ses états financiers en cas d'évènements postérieurs; et préciser les informations que la société doit donner sur la date de publication des états financiers et de ces évènements postérieurs.

Champ d'application: la norme doit être appliquée à la comptabilisation des états postérieurs à la date de clôture et les informations en découlant;

- Qu'appelle-t-on « événements postérieurs »?
- Précisions sur la date d'approbation

Les événements postérieurs à la date de clôture sont des événements, favorables ou défavorables, qui se produisent entre la date de clôture des comptes et la date d'approbation des états financiers.

Date d'approbation

La procédure d'approbation dépend de la structure de gestion de la société. De manière générale, la date d'approbation pour une SA est la date d'approbation par l'assemblée des actionnaires; et cela même si l'approbation intervient après une annonce publique de résultat (ou autre information financière).

Exceptions:

- si l'entité soumet les états financiers à l'approbation de ses actionnaires après qu'ils aient été publiés, la date d'approbation est réputée être la date de publication.

- si l'entité doit soumettre les états financiers à l'approbation d'un conseil de surveillance, la date d'approbation est réputée être la date d'autorisation de leur communication à ce conseil de surveillance.

IAS 10 : « Événements postérieurs à la date de clôture »

1) Comptabilisation d'événements postérieurs

Évènement qui concerne
et confirme une situation
qui existait à la date de
clôture



Ajustement des états
financiers

Évènement qui concerne
une situation qui
appartient à l'exercice
suivant la clôture



Pas d'ajustement

IAS 10 : « Évènements postérieurs à la date de clôture »

- Rappel: on parle d'évènements qui sont arrivés après la date de clôture des comptes mais avant l'approbation des états financiers par les actionnaires; et ce même si des éléments ont été publiés.

La publication est généralement autorisée par le conseil d'administration.

1) Comptabilisation d'évènements postérieurs

Exemples d'évènements qui nécessitent un ajustement

- Règlement d'action en justice
- Information sur un actif qui s'était déprécié à la date de clôture
- Détermination du coût d'un actif acheté ou produit vendu après la clôture
- Détermination après clôture du montant de l'intéressement ou de primes dues au titre de l'exercice clos

1) Comptabilisation d'évènements postérieurs

Exemples d'évènements qui ne nécessitent pas d'ajustement

- Baisse de la valeur de marché de placements
- Tout évènement dont la cause naît après la clôture
- *Cas particulier des dividendes*
- ***Continuité d'exploitation***
 - Si les dividendes sont votés avant la date d'approbation des états financiers, ils ne doivent pas être inscrits en tant que passifs dans ces mêmes états. Ils sont mentionnés dans les notes aux états financiers.

2) Informations à fournir :

- Date d'approbation des états financiers (et qui l'a autorisée)
- Mise à jour des informations à fournir sur des situations à la date de clôture
- Évènements postérieurs importants mais ne donnant pas lieu à ajustements (nature et estimation)

IAS 10 : EXEMPLE

- Si des personnes ont le pouvoir de modifier les états financiers après leur publication, la société doit l'indiquer.
- Exemple d'évènements significatifs ne donnant pas lieu à ajustement:
- Regroupement d'entreprise ou sortie d'une filiale;
- Abandon d'activité ou sortie d'actif;
- Acquisitions ou cessions importantes d'actif;
- Destruction d'une unité de production par incendie;
- Annonce d'une restructuration importante;
- Modification importante du prix d'actifs ou de taux de change;
- Modification de loi fiscale;
- Prise d'engagements importants;
- Début d'un litige.

La SA CCA a clôturé ses comptes le 31/12/2017.

L'approbation a eu lieu le 1/04/2018.

Depuis la clôture:

- L'action en justice mené depuis novembre 2017 par un client a abouti au tribunal au paiement de 5000€ de Dommages et Intérêts ;
- Suite à une annonce du dirigeant de la société X, le titre a perdu 30% de sa valeur.
- Des produits stockés pour 10 000€ ont été vendus pour 8000€.
- La société a annoncé son intention d'abandonner une activité accessoire.
- Les dividendes sont fixés à 15 000€.

L'action en justice mené depuis novembre 2017 par un client a abouti au tribunal au paiement de 5000€ de DI ;

*La société n'avait rien comptabilisé par rapport à ce litige.
Elle doit donc, au titre de la norme IAS 10, comptabiliser une provision car le litige étant antérieur à la clôture, son incidence appartient bien à l'exercice clos. (= **ajustement**)*

<u>ACTIF</u>		<u>PASSIF</u>	
Immobilisations:	400 000	Capital:	300 000
		Résultat :	100 000
Créances :	120 000		
Stocks:	60 000		
		Dettes fin:	150 000
Trésorerie :	20 000	Dettes frs :	50 000
TOTAL	600 000	TOTAL	600 000

Suite à une annonce du dirigeant de la société X, le titre a perdu 30% de sa valeur.

*Cet évènement fait suite à une annonce faite après la clôture. Cela reflète des évènements survenus en 2018 : **il n'y a pas d'ajustement.***

Des produits stockés pour 10 000€ (12 000€ et provisionnés pour 2 000€) ont été vendus pour 8000€.

Cet évènement révèle que la provision n'était pas assez importante. Il faut alors en passer une complémentaire afin qu'elle soit exacte. (=ajustement)

ACTIF

Immobilisations: 400 000

Créances : 120 000

Stocks: 58 000

Trésorerie : 20 000

TOTAL

6 598 000

PASSIF

Capital: 300 000

Résultat : 93 000

Provisions : 5 000

Dettes fi: 150 000

Dettes : 50 000

TOTAL

6 598 000

IAS 10 : EXEMPLE

La société a annoncé son intention d'abandonner une activité accessoire.

Cet évènement est un élément de la stratégie d'entreprise; la décision a été prise en 2008. Il n'y a pas d'ajustement ; mais c'est un élément capital pour l'analyse financière de la situation de la société. Cet évènement fait partie des informations à fournir.

Les dividendes sont fixés à 15 000€.

Comme précisé dans cette norme, les dividendes ne constituent pas une dette à la date de clôture. Ils sont mentionnés dans les notes annexes aux états financiers.

INFORMATIONS À FOURNIR:

Date d'approbation: 1/04/2008

Publication autorisée par le conseil d'administration

Mise à jour des informations à fournir:

Enregistrement de la provision pour DI au client pour 5 000€

Ajustement de la provision sur stocks pour 2000€

Evènements importants ne donnant pas lieu à ajustements:

Abandon de l'activité accessoire X , estimation perte de

CA HT : 100 000€

Dividendes votés : 15 000€

Les Stocks IAS 2

L'IASB a consacré IAS2 pour l'évaluation et la présentation des stocks

Champ d'application

La norme IAS 2 s'applique aux stocks autres que :

- Les travaux en cours générés par des contrats de construction y compris les contrats directement connexes de fournitures de services (voir IAS11 contrats de construction)
- Les instruments financiers (IFRS 7 et IFRS 9)
- Les actifs dits biologiques (biens vivants) et les productions agricoles au moment de la récolte (IAS 41)
- Le cheptel et les stocks de produits agricoles, forestiers et de minerais chez des producteurs, dans la mesure où, conformément à des pratiques bien établies dans certains secteurs, ils sont évalués à la valeur nette de réalisation; (IAS 41)

Les Stocks IAS 2

Définitions des stocks

Les stocks sont des actifs :

- Détenus pour être vendus dans le cours normal de l'activité ;
 - en cours de production pour une telle vente ;
- sous forme de matières ou de fournitures devant être consommées au cours du processus de production ou de la prestation de services.

Les stocks doivent être évalués **au plus faible de coût et de la valeur nette de réalisation.**

Les Stocks IAS 2

Evaluation des stocks

Le Coût des Stocks comporte :

- Coûts d'acquisition
- Coûts de transformation
- Autres coûts

Les Coûts d'acquisition :

- Prix d'achat
 - droits d'importation
 - Autres taxes
 - frais de transport, de maintenance et autres coûts directement imputables
- Les réductions commerciales sont déduites pour déterminer le coût d'acquisition.

Les Stocks IAS 2

Evaluation des stocks

Exemple :

Acquisition d'un lot de marchandises 160000 DH

Rabais 4%

Frais de transport 13500 DH

TVA 20%

Facture du fournisseur :

Marchandises : 160000 DH

Rabais 4% 6400 DH

Net commercial : 153600 DH

Frais de transport 13500 DH

TVA 20% 33420 DH

Net à payer : 200520 DH

La TVA est récupérable :

Le coût d'acquisition est de 167100 DH

Les Stocks IAS 2

Définitions des stocks

Valeur Nette de Réalisation des stocks

-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

Exemple :

Prix de vente 100000 DH

Frais de vente 5%

Dépenses pour terminer le produit 12000 DH

$$\text{VNR} = 100000 - (100000 \times 5\%) - 12000 = 83000 \text{ DH}$$

Les Stocks IAS 2

Evaluation des stocks

Application :

Une entreprise internationale installée au Maroc est en cours de réalisation d'une commande qui s'échelonne sur Trois mois. Le tableau suivant résume les dépenses effectuées ou restant à effectuer sur cette commande :

Dépenses	effectuées	A effectuer
Matières consommées	155600	91000
Charges directes de production	312000	84500
Charges indirectes variables de production	167800	67800
Charges indirectes fixes de production	100900	54800
Intérêts des capitaux empruntés	14000	6200
Quote-part des Charges indirectes des centres auxiliaires	92540	
Charges de distribution		22600
		58700

La sous activité est à 15%

Le prix global de la commande est fixé à 987000 DH

Travail à faire : calculer la valeur des stocks ?.

Dépenses	Coût de stock	VNR
Matières consommées	155600	91000
Charges directes de production	312000	84500
Charges indirectes variables de production	167800	67800
Charges indirectes fixes de production	85765	46580
Intérêts des capitaux empruntés	14000	6200
Quote-part des Charges indirectes des centres auxiliaires		
Charges de distribution		
Prix global		58700
		987000
	735165	632220

Application de l'IAS23

Le coût des stocks est de 735165 DH

Les stocks sont évalués à 632220 DH

Exercice d'application Les stocks) :

Le produit P est fabriqué à partir d'une matière M1.

Au Premier juin 2007, Les stocks de M1 sont de 151630 DH pour 1000 unités et ceux de P1 de 708800 DH pour 800 unités.

On reçoit une facture de 7000 unités de M1 au prix unitaire de 160 DH. Sont facturés en plus des droits de douane payés par la société lors de l'importation des matières premières soit 15000 DH, des taxes non récupérables, soit 12000 DH, des frais de transport et de manutention soit 35000 DH et de la TVA (20%). Paiement 90 jours.

Le 5 juin 2007, elle reçoit une facture d'avoir de 86838 DH TTC qui comporte une remise de 5% sur les matières achetées et un escompte de 1,5% si le paiement est effectué le premier juillet 2007 (il serait de 0,75% s'il était effectué le premier août 2007).

Pour la production de 1800 unités de P1 effectuée en juin 2007, il a été utilisé 5800 unités de M1. Il a aussi été dépensé 430000 DH de coûts directs, 100000 DH de frais généraux variables de production, 20000 DH de frais fixes de production. La capacité normale des installations de production est de 2000 unités P1 par mois). Un emprunt de 1000000 DH au taux de 6% l'an a été effectué pour financer la production (on utilisera un taux mensuel proportionnel). La société a décidé de les incorporer, dans la mesure du possible au coût de production. Des déchets de fabrication importants ont été constatés : ils sont évalués à 100 unités à 30 DH (prix de vente moins frais de distribution). Les déchets non récupérables (montants anormaux) sont également de 100 unités.

Travail à faire :

Présenter les écritures relatives aux factures ?

Déterminer les coûts d'entrée en stock de M1 (le taux normal de financement est de 6% l'an ; on utilisera un taux mensuel de 0,5% par mois.

Présenter la fiche de stock de M1 (CMUP) ?

Calculer le coût de production de P1 (les sorties évaluées au CMUP) ?

Exercice d'application Les stocks) :

Ecritures comptables

Facture du premier juin :

Coût d'achat de M1 = $(7000 \times 160) + 15000 + 12000 = 1147000$

TVA = $(1120000 + 15000 + 12000) \times 20\% = 236400$

Débit Achat de matières premières	1147000
Transport	35000
Etat TVA récupérable	236400
Crédit Fournisseurs	1418400

Facture d'avoir :

RRRO = $1120000 \times 5\% = 56000$

Escomptes = $(1120000 + 15000 + 12000 + 35000 - 56000) \times 1,5\% = 16890$

TVA = $(56000 + 16890) \times 20\% = 14578$

NET A DEDUIRE = 87468

Débit Fournisseur	87468
Crédit Rabais, remises et ristournes obtenus sur achats de marchandises	56000
Escomptes obtenus	16890
Etat TVA récupérable	14578

Exercice d'application Les stocks) :

Détermination du coût d'entrée en stock de M1 :

Le coût doit être déduit de la remise et une partie de l'escompte qui a un caractère commercial :

$$\text{Escompte calculé} = 16890$$

$$\text{Escompte ayant un caractère financier} = (1147000 + 35000 - 56000) \times 6\% \times 2 / 12 = 11260$$

$$\text{Escompte ayant un caractère commercial} = -16890 + 11260 = -5630$$

$$\text{Coût d'entrée} = 1120000 + 15000 + 12000 + 35000 - 56000 - 5630 = 1120370$$

Exercice d'application Les stocks) :

D

Coût de production de P1

Les coûts de production des stocks ne doivent pas inclure :

Les montants anormaux de déchets de fabrication, de main d'œuvre 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 la production ;

Les frais généraux administratifs qui ne contribuent pas à mettre les stocks à l'endroit et dans l'état où ils se trouvent ;

Les pertes de change liées à l'acquisition des stocks ;

Les frais de commercialisation.

Inventaire permanent

SI	1.000	151.630	Sorties	5.800	922.200
Entrées	7.000	1.120.370	SF	2.200	349.800
Total	8.000	1.272.000	Total	8.000	1.272.000

Exercice d'application Les stocks) :

Le coût de production comprend donc :

Matières M1 = 922.200

Coûts directs = 430.000

Frais généraux variables de production = 100.000

Frais généraux fixes de production = $(20000 \times 1800 / 2000) = 18.000$

Charges financières imputées = $(1000000 \times 6\% \times 1/12) = 5.000$

A déduire :

Déchets récupérables et non récupérables = $30 \times (100 + 100) = -6.000$

Coût de production de P1 = 1.469.200

Comptabilisation des immobilisations

Immobilisations corporelles
Immobilisations incorporelles
Immobilisations financières
Amortissement des immobilisations
Provisions des immobilisations

Comptabilisation des immobilisations

Immobilisations corporelles

La norme **IAS 16** définit les immobilisations corporelles comme étant :

- des actifs corporels:

- (a) qui sont détenus par une entreprise soit pour être utilisés dans la production ou la fourniture de biens ou de services, soit pour être loués à des tiers, soit à des fins administratives; et*
- (b) dont on s'attend à ce qu'ils soient utilisés sur plus d'un exercice.*

La durée d'utilité est:

- (a) soit la période pendant laquelle l'entreprise s'attend à utiliser un actif;*
- (b) soit le nombre d'unités de production ou d'unités similaires que l'entreprise s'attend à obtenir de l'actif.*

Comptabilisation des immobilisations

Immobilisations corporelles

Le terme « juste valeur » est défini comme étant « le prix qui serait reçu pour la vente d'un actif ou payé pour le transfert d'un passif lors d'une transaction normale entre des intervenants du marché à la date d'évaluation (un prix de sortie) ».

IFRS 13

Il s'agit de la valeur sur un **marché actif** (dans des conditions de concurrence normale)

Pour les éléments non négociables sur le marché, il s'agit de **la valeur d'usage** à savoir la valeur actualisée des flux de liquidités futurs au taux de marché.

Une perte de valeur est l'excédent de la valeur comptable d'un actif sur sa valeur recouvrable.

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.

Valeur d'usage d'une immobilisation

Exemple d'application

Une entreprise AST a acquis un matériel au 1/1/N. Le coût est de 200000 DH.

La croissance du CA prévisionnel serait de :

150000 DH année N ; 180000 DH N+1 ; 200000 DH N+2 ; 230000 DH N+3 et 260000 DH N+4.

La valeur résiduelle est nulle.

La marge moyenne avant amortissements et impôts est de 20% du CA.

Le taux d'actualisation est de 8%.

Calculer la valeur d'usage du matériel ?

$$\text{Valeur d'usage} = (150000 \cdot 20\%) / (1,08) + (180000 \cdot 20\%) / (1,08)^2 + (200000 \cdot 20\%) / (1,08)^3 + (200000 \cdot 20\%) / (1,08)^4 + (260000 \cdot 20\%) / (1,08)^5 = 159602$$

Calculer la dotation aux amortissements de l'année N sachant qu'on opte pour la durée d'utilité de 5 ans (linéaire) ? = $159602 / 5 = 31920$

Constater éventuellement la perte de valeur ?

$$\text{Perte de valeur} = 200000 - 159602 = 40398$$

Comptabilisation des immobilisations

Évaluation initiale des Immobilisations corporelles

Les immobilisations sont évaluées à leur coût.

Le coût est le montant de trésorerie ou d'équivalents de trésorerie payé ou la juste valeur de toute autre contrepartie donnée pour acquérir un actif au moment de son acquisition ou de sa construction.

Le coût des immobilisations corporelles :

- Prix d'achat
- droits de douane et taxes non récupérables
- le coût du personnel intervenant dans la construction ou l'acquisition
 - le coût de préparation du site
- les frais de livraison et de manutention initiaux
 - les frais d'installation et d'assemblage
 - les honoraires des professionnels

A déduire les réductions commerciales notamment rabais et remises

Les frais administratifs et autres frais généraux ne sont pas pris en compte

Le coût des emprunts est compris (IAS 23)

Comptabilisation des immobilisations

Evaluation initiale des Immobilisations corporelles

Exemple 1 :

Acquisition d'un matériel industriel :

- Prix d'achat 64000
- Droits de douane : 4000
- TVA récupérable (20%)
- Frais de transport installation et montage 8400 (dont TVA récupérable 20%)
- frais de transport postérieurs à la mise en utilisation 2280 (dont TVA récupérable 14%)
- Charges financières exposées pour l'acquisition du matériel 1200

Coût d'acquisition = $64000 + 4000 + 7000 + 1200 = 76200$

Comptabilisation des immobilisations

Evaluation initiale des Immobilisations corporelles

Exemple 2 :

Acquisition d'un ensemble immobilier :

- Prix d'achat du terrain 36000
- Prix d'achat de la construction 164000
- Droits d'enregistrement : 33200
- Honoraires du notaire et commissions 8000 TVA récupérable non comprise
- grosses réparations 120000(TVA récupérable non comprises14%)

Coût de l'ensemble immobilier = $36000 + 164000 + 33200 + 8000 + 120000 = 361200$

Coût du terrain = $36000 + (33200 + 8000) * 0,18 = 43416$

Coût du bâtiment = $164000 + (33200 + 8000) * 0,82 + 120000 = 317784$

Approche par les composants

La décomposition est obligatoire :

- Si les composants ont des durées d'utilisation différentes de celle de la structure de base
- Si les composants procurent des avantages économiques selon un rythme différent, nécessitant l'utilisation de taux et de modes d'amortissement différents
- Si les composants font l'objet d'un remplacement au cours de la période d'utilisation de l'immobilisation

Approche par les composants

Exemple :

Un immeuble d'une valeur de 5.000.000 DH utilisable pendant 25 ans dont :

Terrain 1.000.000 DH

La façade est ravalée tous les 10 ans 100000 DH

La toiture est remplacée après 20 ans 300000 DH

TVA 14%

Valeur du terrain = 1.000.000

Valeur du bâtiment (structure de base) = 3.600.000

Valeur de la façade = 100.000

Valeur de la toiture = 300.000

Comptabilisation des immobilisations

Evaluation initiale des Immobilisations corporelles

Exercice à faire :

Une entreprise industrielle s'est installée sur un site le début janvier N-4. un pont roulant comprenant ossature, cabine, mécanisme et treuils a été installé le premier juillet N-4 pour 150000. Le prix de l'ossature est évalué à 80000, celui de la cabine à 25000, celui du mécanisme à 30000 et celui des treuils à 15000. Le pont doit être révisé tous les trois ans et une dépense de 6000 a été effectuée le premier juillet N-1.

-

-La durée d'amortissement de l'ossature devrait être de 20 ans alors que celle de la cabine devrait être de 10 ans. D'autre part, le mécanisme et les treuils doivent être remplacés au bout de huit ans pour le mécanisme et de quatre ans pour les treuils. Le premier juillet N, les treuils ont été remplacés et le coût s'est élevé à 20000 hors taxes.

-Pour le bilan au 31 décembre N, l'ensemble pont roulant aura les valeurs brutes et les amortissements suivants :

-Travail à faire :

-Passer les opérations comptables nécessaires du 1/7/N-4 au 31/12/N ?

Composants	Date d'entrée	Valeur brute	Durée d'amortissement	Amortissement annuel	Amortissements au 31 décembre N
Ossature	1/7/N-4	80000	20 ans	4000	18000
Cabine	1/7/N-4	25000	10 ans	2500	11250
Mécanisme	1/7/N-4	30000	8 ans	3750	16875
Treuil	1/7/N	20000	4 ans	5000	2500
Révision	1/7/N-1	6000	3 ans	2000	3000
		161000			51625

Amortissement des Immobilisations corporelles

L'amortissement est la répartition systématique du montant amortissable d'un actif sur sa durée d'utilité.

Le montant amortissable est le coût d'un actif, ou tout autre montant substitué au coût dans les états financiers, diminué de sa valeur résiduelle.

Définition

L'amortissement est déterminable :

- En termes d'unités de temps
- en unités d'œuvre lorsque ces dernières reflètent plus correctement le rythme de consommation (KM heures).

Amortissement des Immobilisations corporelles

Exemple 1 :

Un camion acheté à une valeur de 240000 est amorti sur trois ans
L'unité d'œuvre choisi est le kilométrage parcouru

Exercices	Valeur d'origine	Kilométrage	Amortissement annuel	Cumul d'amortissement
N	240000	40000	48000	48000
N+1	240000	90000	108000	156000
N+2	240000	70000	84000	240000

Amortissement des Immobilisations corporelles

Exercice d'application : Amortissement Linéaire

Années	Montants amortissables	Amortissements annuels	Cumul d'amortissements	Valeurs nettes d'amortissements
2005	600.000	120.000	120.000	480.000
2006	480.000	120.000	240.000	360.000
2007	360.000	120.000	360.000	240.000
2008	240.000	120.000	480.000	120.000
2009	120.000	120.000	600.000	0

Amortissement des Immobilisations corporelles

Exercice d'application :

Amortissement Accéléré à doublement de taux (40%)

Années	Montants amortissables	Amortissements annuels	Cumul d'amortissements	Valeurs Nettes d'Amortissements
2005	600.000	240.000	240.000	360.000
2006	360.000	144.000	384.000	216.000
2007	216.000	86.400	470.400	129.600
2008	129.600	64.800	535.200	64.800
2009	64.800	64.800	600.000	600.000

Amortissement des Immobilisations corporelles

Exercice d'application :

Amortissement Accéléré à doublement de taux (40%) autrement

Années	Montants amortissables	Amortissements annuels	Cumul d'amortissements	Valeurs Nettes d'Amortissements
2005	600.000	240.000	240.000	360.000
2006	360.000	180.000	420.000	180.000
2007	180.000	120.000	540.000	60.000
2008	60.000	60.000	600.000	0

Amortissement des Immobilisations corporelles

Exercice d'application :

Amortissement dégressif à taux décroissant (SOFTY) = Sum Of Year's Digits

Années	Montants amortissables	Amortissements annuels	Cumul d'amortissements	Valeurs Nettes d'Amortissements
2005	600.000	200.000	200.000	400.000
2006	400.000	160.000	360.000	240.000
2007	240.000	120.000	480.000	120.000
2008	120.000	80.000	560.000	40.000
2009	40.000	40.000	600.000	0

$$200000 = 600000 * 5/15$$

$$160000 = 600000 * 4/15$$

$$120000 = 600000 * 3/15$$

$$80000 = 600000 * 2/15$$

$$40000 = 600000 * 1/15$$

Amortissement des immobilisations

Etude de cas

La société NAFNAF SA a acquis le 1/1/2020 un camion pour le transport des marchandises et produits à un prix de 562500 DH. Les frais de transport sont estimés à 62500 DH. Les frais d'installation sont évalués à 12500 DH et les frais de formation du personnel pour l'utilisation du matériel sont de l'ordre de 112500 DH. Le taux de TVA est de 20%. La durée d'amortissement du matériel est de 4 ans. La valeur résiduelle est de 75000 DH.

Il est prévu une production de 375000 unités en quatre ans selon le planning suivant : 112500 unités en 2020, 93750 unités en 2021, 90000 unités en 2022 et 78750 unités en 2023.

Question 1 : Etablir le plan d'amortissement selon les modalités suivantes : **(6 points)**

Les unités produites ;

$$\text{Valeur du camion} = 562.500 + 62.500 + 12.500 + 112.500 = 750.000$$

$$\text{Montant amortissable} = 750.000 - 75.000 = 675.000$$

$$\text{Dotation année 1} = 675.000 * 112500 / 375.000 = 202.500$$

$$\text{Dotation année 2} = 675.000 * 93750 / 375.000 = 168.750$$

$$\text{Dotation année 3} = 675.000 * 90000 / 375.000 = 162.000$$

$$\text{Dotation année 4} = 675.000 * 78750 / 375.000 = 141.750$$

Amortissement des immobilisations

Etude de cas

Question 1 : Etablir le plan d'amortissement selon les modalités suivantes : **(6 points)**

Les unités produites ;

Valeur du camion = $562.500 + 62.500 + 12.500 + 112.500 = 750.000$

Montant amortissable = $750.000 - 75.000 = 675.000$

Dotation année 1 = $675.000 * 112500 / 375.000 = 202.500$

Dotation année 2 = $675.000 * 93750 / 375.000 = 168.750$

Dotation année 3 = $675.000 * 90000 / 375.000 = 162.000$

Dotation année 4 = $675.000 * 78750 / 375.000 = 141.750$

Années	Montants amortissables	Dotation annuelle	Cumul d'amortissement	VNA
2020	675.000	202.500	202.500	547.500
2021	675.000	168.750	371.250	378.750
2022	675.000	162.000	533.250	216.750
2023	675.000	141.750	675.000	75.000

Amortissement des immobilisations

Etude de cas

Question 1 : Etablir le plan d'amortissement selon les modalités suivantes : **(6 points)**

- Amortissement accéléré à doublement de taux

Première méthode

$$337.500 = 675.000 * 50\%$$

$$168.750 = 337.500 * 50\%$$

$$84.375 = 168.750 * 50\%$$

$$84.375 = 84.375 * 100\%$$

Années	Montants amortissables	Dotation annuelle	Cumul d'amortissement	VNA
2020	675.000	337.500	337.500	412.500
2021	337.500	168.750	506.250	318.750
2022	168.750	84.375	590.625	159.375
2023	84.375	84.375	675.000	75.000

Amortissement des immobilisations

Etude de cas

Question 1 : Etablir le plan d'amortissement selon les modalités suivantes : **(6 points)**

- Amortissement accéléré à doublement de taux

Deuxième méthode

$$337.500 = 675.000 * 50\%$$

$$225.000 = 337.500 * 2/3$$

$$112.500 = 112.500 * 100\%$$

Années	Montants amortissables	Dotation annuelle	Cumul d'amortissement	VNA
2020	675.000	337.500	337.500	412.500
2021	337.500	225.000	562.500	187.500
2022	112.500	112.500	675.000	75.000

Amortissement des immobilisations

Etude de cas

Question 1 : Etablir le plan d'amortissement selon les modalités suivantes : **(6 points)**

- Amortissement dégressif à taux décroissant (SOFTY)

$$270.000 = 675.000 * 4/10$$

$$202.500 = 675.000 * 3/10$$

$$135.000 = 675.000 * 2/10$$

$$67.750 = 675.000 * 1/10$$

Années	Montants amortissables	Dotation annuelle	Cumul d'amortissement	VNA
2020	675.000	270.000	270.000	480.000
2021	675.000	202.500	472.500	277.500
2022	675.000	135.000	607.500	142.500
2023	675.000	67.500	675.000	75.000

Le test de dépréciation des immobilisations

La valeur actuelle est la valeur la plus élevée de la valeur vénale ou de la valeur d'usage.

La valeur vénale est le montant qui pourrait être obtenu, à la clôture, de la vente d'un actif.

La valeur d'usage est la valeur des avantages économiques futurs attendus de son utilisation et de sa sortie.

Le test de dépréciation consiste à ré estimer la dépréciation à la fin de chaque exercice.

Conséquences :

- 1- Modification de la base amortissable
- 2- Correction du plan d'amortissement

Exemple :

Un matériel industriel acquis le 1/1/N pour 500000 DH. Ce bien est amorti sur 5 ans selon le mode linéaire.

Les valeurs estimées sont :

Fin N : VNA = 400000 DH ; VA = 400000 DH Amortissement annuel = $400000/4 = 100000$ DH

Fin N+1 : VNA = 300000 DH ; VA = 255000 DH A ajouter provisions pour dépréciation de 45000 DH

Amortissement annuel $255000/3 = 85000$ DH

Fin N+2 : VNA = 170000 DH ; VA = 225000 DH A annuler provisions pur dépréciation de 45000 DH en plus d'une reprise de 10000 DH (Réévaluation) Amortissement annuel = $225000/2 = 112500$ DH

Fin N+3 : VNA = 112500 DH ; VA = 100000 DH A ajouter provisions pour dépréciation de 12500 DH

Amortissement annuel $100000/1 = 100000$ DH

Le test de dépréciation des immobilisations

Corrections de valeur selon ISA/IFRS

La réévaluation notamment des immobilisations donne naissance à l'écriture comptable suivante :

Débiter les comptes d'immobilisations concernés

Créditer le compte Écarts de réévaluation

Le compte 1130 (CGNC) 106 (OHADA) enregistre les écarts dégagés à l'occasion d'opérations de réévaluation qui ont le caractère de capitaux propres.

106 Écarts de réévaluation

- 1061 Écarts de réévaluation légale

- 1062 Écarts de réévaluation libre

Le test de dépréciation des immobilisations

Corrections de valeur selon ISA/IFRS

Exemple :

Un ensemble immobilier est acquis en N-11 à 950000 DH dont terrain 200000 DH. La durée d'utilité est de 25 ans.

Fin N-2, les valeurs sont :

Terrain 220000 DH

Constructions 480000 DH

- 1- Effectuer les opérations comptables de réévaluation
- 2- Déterminer la dotation aux amortissements des constructions pour l'année N-1

Eléments	Valeurs avant réévaluation	Valeurs réévaluées	Ecart de réévaluation
Terrains	200000	220000	+20000
Constructions	750000	800000	+50000
Amort. constr	300000	320000	- 20000
VNC Construction	450000	480000	+30000
Valeur totale	650000	700000	50000

Débit
Terrains 20000
Constructions 50000

Crédit
Amortissement des constructions 20000
Ecart de réévaluations 50000

Le test de dépréciation des immobilisations

Exemple :

Supposons fin N-1, les valeurs deviennent :

Terrain : 200000 DH

Constructions 403200 DH

1- Effectuer les opérations comptables de réévaluation

Eléments	Valeurs avant réévaluation	Valeurs réévaluées	Ecart de réévaluation
Terrains	220000	200000	- 20000
Constructions	800000	720000	- 80000
Amort. constr	352000	316800	+ 35200
VNC Construction	448000	403200	- 44800
Valeur totale	668000	700000	- 64800

Débit

Ecart de réévaluation 50000

Dotations 14800

Amortissement des constructions 20000

Crédit

Terrains 20000

Constructions 50000

Prov. 14800

Le test de dépréciation des immobilisations

Supposons fin N :

Terrains : 208160 DH

Constructions : 411840 DH

Eléments	Valeurs avant réévaluation	Valeurs réévaluées	Ecart de réévaluation
Terrains	200000	208160	+ 8160
Constructions	720000	792000	+ 72000
Amort. constr	345600	380160	- 34560
VNC Construction	374400	411840	37440
Valeur totale	574600	720000	- 45600

Débit

Terrains 8160

Constructions 72000

Prov. 14800

Crédit

Ecart de réévaluations 45600

Reprise 14800

Amortissement des constructions 34560

Le test de dépréciation des immobilisations

L'entreprise a acheté le 3 janvier 2011 un ensemble immobilier à un montant de 6000000 DH dont terrain estimé à 2000000 DH. L'ensemble immobilier est amorti linéairement sur une durée d'utilité de 25 ans.

Travail à faire :

Passer les opérations comptables au 31 décembre 2020 sachant que les valeurs de terrain et bâtiment sont respectivement 2500000 DH et 3000000 DH ? (4 points)

Valeur du bâtiment = $6000000 - 2000000 = 4000000$ DH

Dotation annuelle = $4000000 / 25 = 160000$

Cumul d'amortissement fin 2020 = $160000 * 10 = 1600000$ DH

VNA fin 2020 = 2400000

Valeur actuelle fin 2020 = 3000000 DH

Ecart de réévaluation sur bâtiment = 600000 DH

Valeur réévaluée du bâtiment :

La valeur actuelle de 3000000 Dh doit être amortie sur les 15 ans restantes soit une dotation annuelle de $3000000 / 15 = 200000$ DH

Valeur réévaluée du bâtiment = $200000 * 25 = 5000000$ DH donc cumul d'amortissement corrigé = $5000000 - 3000000 = 2000000$ DH (pour arriver à ce montant il faut ajouter 400000 DH d'amortissement sur bâtiment soit $2000000 - 1600000$)

Ecart de réévaluation du terrain = $2500000 - 2000000 = 500000$ DH

Ecritures de réévaluation

Le test de dépréciation des immobilisations

L'entreprise a acheté le 3 janvier 2011 un ensemble immobilier à un montant de 6000000 DH dont terrain estimé à 2000000 DH. L'ensemble immobilier est amorti linéairement sur une durée d'utilité de 25 ans.

Ecritures de réévaluation

Débit

Terrain	500.000
---------	---------

Bâtiment	1.000.000
----------	-----------

Crédit

Ecart de réévaluation	1.100.000
-----------------------	-----------

Amortissement du Bâtiment	400.000
---------------------------	---------

Les immobilisations incorporelles

La norme IAS 38 définit une immobilisation incorporelle comme étant « un actif non monétaire identifiable sans substance physique »

L'immobilisation incorporelle doit être identifiable afin de la distinguer du Goodwill :

- Elle est séparable, c'est-à-dire qu'il peut être séparé de l'entité et être vendu, transféré, concédé par licence, loué ou échangé, soit de façon individuelle, soit dans le cadre d'un contrat, avec un actif ou un passif liés ;
- Elle résulte de droits contractuels ou autres droits légaux, que ces droits soient cessibles ou séparables de l'entité ou d'autres droits et obligations.

Les immobilisations incorporelles

Exemples :

- Les brevets,
- Les droits d'auteurs,
 - Les logiciels,
 - Les licences,
- Les marques de fabrique,
 - Les dessins,
 - Les modèles,
 - Les franchises,
- Les frais de recherche et de développement,
 - Le fonds de commerce,
 - Le goodwill (IFRS3)
- Les indemnités de mutation des joueurs professionnels ;

Les immobilisations incorporelles

Comptabilisation et évaluation initiale

Une immobilisation incorporelle est comptabilisée si et seulement si :

- 1) Il est probable que les avantages économiques futurs attribuables à l'actif iront à l'entité
- 2) Le coût de cet actif peut être évalué de façon fiable.

L'immobilisation est comptabilisée à sa juste valeur (IFRS13) :
prix d'achat, y compris les droits d'importation et taxes non remboursables, après déduction des remises et rabais commerciaux, ainsi que toute dépense directement imputable y compris les coûts d'emprunt dans le cas d'un actif qualifié (IAS23) à la préparation de cet actif en vue de l'utilisation envisagée.

Les immobilisations incorporelles

Comptabilisation et évaluation initiale

L'immobilisation est comptabilisée à sa juste valeur (IFRS13) :

Les dépenses directement attribuables incluent, par exemple, le coût du personnel résultant de son intervention dans la formation de l'immobilisation, les honoraires versés aux professionnels, le coût des tests nécessaires à un fonctionnement correct.

Ne figurent pas dans le coût d'acquisition les coûts de lancement d'un nouveau produit ou service, les coûts de l'exploitation d'une activité dans un nouveau lieu ou avec une nouvelle catégorie de clients, les frais administratifs et autres frais généraux.

Comptabilisation des immobilisations incorporelles

L'OHADA a prévu :

21 Immobilisations incorporelles

211 Frais de recherche et de développement

212 Brevets, licences, concessions et droits similaires

213 Logiciels

214 Marques

215 Fonds commercial

216 Droit au bail

217 Investissements de création

218 Autres droits et valeurs incorporels

219 Immobilisations incorporelles en cours

2191 Frais de recherche et de développement

2193 Logiciels

2198 Autres droits et valeurs incorporels

Les Frais de recherche et développement

Sont portées au débit du compte 2210 (CGNC) 211 (OHADA) les seules dépenses qui correspondent à l'activité réalisée par l'entreprise pour son propre compte en matière de recherche appliquée et développement.

En sont exclus les frais entrant dans le coût de production des commandes passées par des tiers.

En vertu du principe de prudence, l'entreprise n'immobilise pas en général les frais de recherche et de développement qu'elle a engagés, en raison de caractère aléatoire de cette activité.

Les Frais de recherche et développement

A titre exceptionnel, les frais de recherche et de développement peuvent être portés en immobilisation au compte 2210 (CGNC) 211 (OHADA) s'ils respectent toutes les conditions suivantes :

- Les projets de recherche et de développement doivent être nettement individualisés et leur coût distinctement établi peut être réparti dans le temps à l'aide notamment d'une comptabilité analytique appropriée ;
- Chaque projet doit avoir, à la date d'établissement des états de synthèse, de sérieuses chances de réussite technique et de rentabilité commerciale et financière.
- Le compte 2210 (CGNC) 211 (OHADA) est débité par le crédit du compte 7142 "Immobilisations incorporelles produites par l'entreprise pour elle-même« (CGNC) 721 Immobilisations incorporelles (OHADA) **Production immobilisée.**

Les Frais de recherche et développement

Selon la norme IAS 38 on distingue entre :

- Frais de recherche : généralement exclu des immobilisations car en amont de la production et commercialisation et ne satisfont pas au critère de probabilité d'obtention d'avantages économiques futurs ;
 - Frais de développement : 6 conditions requises pour les immobiliser :
 - 1) Faisabilité technique
 - 2) Intention d'achever le développement et de l'utiliser ou le vendre
 - 3) Capacité à utiliser ou vendre l'immobilisation
 - 4) Probabilité de génération d'avantages économiques futurs (marché)
 - 5) Disponibilité des ressources pour achever le développement et utiliser ou vendre l'immobilisation
- 6) Capacité à évaluer de façon fiable les dépenses attribuables à l'immobilisation incorporelle au cours de son développement

Les Frais de recherche et développement

-Exemple d'application

La société BARON spécialisée dans la réalisation des systèmes automatiques a entrepris des travaux de recherche depuis début N-1. Du fait des résultats prometteurs, la Direction a autorisé la poursuite des travaux le 15/5/N pour s'achever au début du deuxième trimestre N+1.

Dépenses relatives au Projet

	<u>N-1</u>	<u>Du 1/1/N au 15/5/N</u>	<u>Du 16/5/N Au 31/12/N</u>	<u>N+1</u>
<u>Rémunération du personnel</u>	<u>15000</u>	<u>6000</u>	<u>20000</u>	<u>5000</u>
<u>Matières</u>	<u>6000</u>	<u>2000</u>	<u>4600</u>	
<u>Energie</u>	<u>3000</u>	<u>400</u>	<u>1000</u>	<u>100</u>
<u>Amortissements</u>	<u>600</u>	<u>400</u>	<u>700</u>	<u>50</u>
<u>Charges administratives</u>	<u>200</u>	<u>850</u>	<u>1500</u>	<u>900</u>
<u>tests</u>	<u>4400</u>	<u>1600</u>	<u>2700</u>	<u>1550</u>

Dépenses Relatives à l'établissement de la liste des distributeurs

	<u>N-1</u>	<u>Du 1/1/N au 15/5/N</u>	<u>Du 16/5/N Au 31/12/N</u>	<u>N+1</u>
<u>Rémunération du personnel</u>			<u>10000</u>	<u>2000</u>
<u>Charges administratives</u>			<u>2500</u>	<u>800</u>

Valeur de l'immobilisation incorporelle

	<u>EN COURS</u> <u>Au 31/12/N</u>	<u>Valeur fin mars N+1</u>
<u>Rémunération du personnel</u>	<u>20000</u>	<u>5000</u>
<u>Matières</u>	<u>4600</u>	<u>=</u>
<u>Energie</u>	<u>1000</u>	<u>100</u>
<u>Amortissement</u>	<u>700</u>	<u>50</u>
<u>Tests</u>	<u>2700</u>	<u>1550</u>
		<u>29000</u>
<u>TOTAL</u>	<u>29000</u>	<u>35700</u>

Comptabilisation des immobilisations incorporelles

Enregistrement Comptable

31/12/N

Débit

Immobilisations incorporelles en cours 29000

Crédit

Immobilisations produites 29000

Comptabilisation des immobilisations incorporelles

Enregistrement Comptable

1/4/N+1

Débit

Immobilisations en R et D 35700

Crédit

Immobilisations incorporelles en cours 29000

Immobilisations produites 6700

Comptabilisation des immobilisations incorporelles

Enregistrement Comptable

31/12/N+1

Débit

61921 DEA Immobilisations en R et D (CGNC) 5355

6812 Dotations aux amortissements des immobilisations incorporelles (OHADA)

Crédit

2821 Amortissements des Immobilisations incorporelles (CGNC) 5355

2811 Amortissements des frais de recherche et de développement (OHADA)

Comptabilisation des immobilisations incorporelles

Cas des frais de recherche et développement Logiciels

La société SIGMA est une entreprise spécialisée dans la fabrication de logiciels ERP.

Au cours de l'année N, SIGMA a réalisé un certain nombre de dépenses toutes constatées en charges.
Elles se résument ainsi :

1-Dépenses de recherche fondamentale : contrat avec l'université sur l'application des ensembles flous :
400000 DH ;

A maintenir en charges

2-Dépenses en recherche appliquée effectuée par le laboratoire de SIGMA sur les bases de données de
gestion des logiciels intégrés : 600000 DH ;

A maintenir en charges

Comptabilisation des immobilisations incorporelles

Cas des frais de recherche et développement Logiciels

3-Dépenses de développement du logiciel ERP 15 déjà commercialisé : 470000 DH ;

Débit : 2210 Immobilisations en recherche et développement (CGNC)

211 Frais de recherche et de développement (OHADA)

Crédit : 7142 Immobilisations produites par l'entreprise pour elle-même (CGNC)

721 Immobilisations incorporelles (OHADA)

N.B : Ces immobilisations seront amorties sur la durée de vie restante du logiciel.

4-Dépenses de développement du logiciel ERP 16 pour le compte de la société LAMBDA (LAMBDA a acquis le logiciel mais elle a demandé à la société SIGMA de concevoir certaines applications propres) : 150000 DH ;

A maintenir en charges en attendant de les facturer à LAMBDA.

Comptabilisation des immobilisations incorporelles

Cas des frais de recherche et développement Logiciels

5-Dépenses de conception d'un logiciel ERP 17 appelé à être vendu :

Analyse préalable : 200000 DH ;

Analyse fonctionnelle : 600000 DH ;

Analyse organique : 800000 DH ;

Programmation : 2100000 DH ;

Rédaction de la documentation : 500000 DH ;

Essais : 200000 DH ;

Formation du personnel : 300000 DH ;

A enregistrer en immobilisations (800000+2100000+200000+500000)=3600000

Débit 2280 Autres immobilisations incorporelles 3600000 (22801Logiciels) (CGNC)

2131 Logiciels (OHADA)

Crédit 7142 Immobilisations produites par l'entreprise pour elle-même(CGNC) 3600000

721 Immobilisations incorporelles (OHADA)

Ce logiciel sera amorti une fois il sera opérationnel et sur sa durée d'utilisation.

Comptabilisation des immobilisations incorporelles

Cas des frais de recherche et développement Logiciels

6-Dépenses de conception d'un logiciel à usage interne ERP 18 :

Analyse préalable : 30000 DH ;

Analyse fonctionnelle : 90000 DH ;

Analyse organique : 120000 DH ;

Programmation : 300000 DH ;

Rédaction de la documentation : 60000 DH ;

Essais : 40000 DH ;

Formation du personnel : 20000 DH ;

A enregistrer en immobilisations (120000+40000+30000+60000)=520000

Débit 22801 Logiciels(CGNC) 520000

2131 Logiciels (OHADA)

Crédit 7142 Immobilisations produites par l'entreprise pour elle-même(CGNC) 520000

721 Immobilisations incorporelles (OHADA)

Comptabilisation des immobilisations incorporelles

Cas des frais de recherche et développement Logiciels

7-Acquisition le premier octobre N du droit d'utilisation de la marque OMEGA auprès de la société KAPPA. Cette marque sera utilisée à l'avenir pour commercialiser certains logiciels : coût 1000000 DH comptabilisés dans le compte « 6126 Achats de travaux, études et prestations de services » (CGNC) 626 Études, recherches et documentation (OHADA).

A enregistrer en immobilisations. Elles ne sont pas amortissables. Mais leur valeur peut se déprécier (Provisions).

Débit : 2220 Brevets, marques, droits et valeurs similaires (CGNC) 1000000

214 Marques (OHADA)

Crédit : 7142 Immobilisations produites par l'entreprise pour elle-même (CGNC) 1000000

721 Immobilisations incorporelles (OHADA)

Comptabilisation des immobilisations incorporelles

212 Brevets, licences, concessions et droits similaires (OHADA)

Le compte **2220 (CGNC) 212 (OHADA)** est en général constitué par les éléments incorporels correspondant aux dépenses faites pour l'obtention de l'avantage représenté par la protection accordée sous certaines conditions à l'inventeur, à l'auteur ou au bénéficiaire du droit d'utilisation d'un brevet, d'une marque, de modèles, dessins, ou au titulaire d'une concession.

Les immobilisations incorporelles

Ca de Comptabilisation et évaluation initiale des brevets et licences

Cas 1 : Brevets

Acquisition d'un brevet amortissable en 15 ans.

Un versement initial de 200.000 DH

Une redevance de 1% du chiffre d'affaires à payer chaque fin d'année.

Chiffre d'affaires moyen annuel de 5.000.000 DH

Versement des honoraires pour l'inscription du brevet 30000 DH hors TVA.

Taux d'intérêt de 6%

Les immobilisations incorporelles

Exemple :

Si l'entreprise n'opte pas pour l'IAS 23

Valeur du brevet = $200000 + 30000 + 5000000 * 1\% * (1 - 1,06^{15}) / 0,06 = 715610$ DH

1/1/N

Débit	2220 Brevets, marques, droits et valeurs similaires (CGNC)	715610
	2121 Brevets (OHADA)	
	3455 Etat - T V A . récupérable (CGNC)	3000
	445 État, TVA récupérable (OHADA)	
Crédit	1486 Fournisseurs d'immobilisations (CGNC)	485610
	481 Fournisseurs d'investissements (OHADA)	
	Banque	200000
	4488 Divers créanciers	33000
	488 Autres créances hors activités ordinaires	

31/12/N

Débit	6311 Intérêts des emprunts et dettes	29136,6
	671 Intérêts des emprunts (OHADA)	
	4111 Fournisseurs d'immobilisations	20863,4
	481 Fournisseurs d'investissements (OHADA)	
	3455 Etat - T V A . récupérable	10000
	445 État, TVA récupérable (OHADA)	
	Crédit	
	Banque	60000

Les immobilisations incorporelles

Exemple :

Si l'entreprise a opté pour IAS 23

Valeur du brevet = $200000 + 30000 + 5000000 \times 1\% \times 15 = 980000$ DH

1/1/N

Débit	2220 Brevets, marques, droits et valeurs similaires	980000
	2121 Brevets (OHADA)	
	3455 Etat TVA récupérable	3000
Crédit	4186 Fournisseurs d'immobilisations	485610
	4493 Intérêts courus et non échus à payer	264390
	4636 Intérêts courus (OHADA)	
	5141 Banque	200000
	4488 Divers créanciers	33000
	1/1/N+1	
	Débit	
	4186 Fournisseurs d'immobilisations	20863,4
	4493 Intérêts courus et non échus à payer	29136,6
	4636 Intérêts courus (OHADA)	
	3455 Etat TVA récupérable	10000
	Crédit	
	5141 Banque	60000

Les immobilisations incorporelles

Cas 2 : Licence

L'entreprise commerciale Commerce de TENSIFT a acheté au 1/1/N le droit d'exploitation du brevet du produit PX300 au montant initial de 320000 DH et une redevance annuelle de 40000 DH payée chaque début d'année pendant 5 ans. Les frais de formation du personnel s'élèvent à 24000 DH et les frais d'installation du matériel de production sont estimés à 12500 DH. On retient un taux d'actualisation de 8%.

Travail à Faire :

Question 1 : Déterminer le coût d'acquisition de la licence dans les deux cas (opter pour l'IAS 23 ou non) ?

Question 2 : Passer les opérations comptables au 1/1/N et au 31/12/N ?

Les immobilisations incorporelles

Exemple :

Si l'entreprise n'opte pas pour l'IAS 23

Valeur de la licence = $320000 + 24000 + 12500 + 40000 + 40000 * (1 - 1,08^{P-4}) / 0,08$)= 407098 DH

1/1/N

Débit 2220 Brevets, marques, droits et valeurs similaires **407098**

2122 Licences (OHADA)

3455 Etat - T V A . récupérable **8000**

Crédit 1486 Fournisseurs d'immobilisations **10598**

5141 Banque **368000**

4488 Divers créanciers **36500**

31/12/N

Débit 6311 Intérêts des emprunts et dettes **847,84**

4111 Fournisseurs d'immobilisations **39152,16**

Crédit

5141 Banque **40000**

Les immobilisations incorporelles

Exemple :

Si l'entreprise a opté pour IAS 23

Valeur de la licence = $320000 + 24000 + 12500 + 40000 \times 5 = 556500$ DH

1/1/N

Débit	2220 Brevets, marques, droits et valeurs similaires	556500
	2122 Licences (OHADA)	
	3455 Etat TVA récupérable	8000
Crédit	4186 Fournisseurs d'immobilisations	10598
	4493 Intérêts courus et non échus à payer	141402
	4636 Intérêts courus (OHADA)	
	5141 Banque	368000
	4488 Divers créanciers	36500

Comptabilisation des immobilisations incorporelles

215 (OHADA) Fonds commercial

Le fonds commercial est constitué par les éléments incorporels dans le cas des IAS/IFRS

Fonds Commercial :

Clientèle,
Achalandage,
Nom commercial
Enseigne.

Comptabilisation des immobilisations incorporelles

Exemple d'application

L'entreprise AASSIMI a acheté un fonds de commerce le 1/1/N dont les caractéristiques sont : Le bilan certifié de l'établissement MOUSSAOUI au 31/12/N -1se présente comme suit (en DH) :

ACTIF	V.B	A ou P	V.N	PASSIF	Montant
Immobilisations en non valeur	30000	10000	20000	Capitaux propres (Résultat déficitaire)	299000 -51000
Matériel de transport	110000	55000	55000	Fournisseur	100000
MOB. MAT. BUR.	120000	60000	60000	Charges à payer	4000
Stock de marchandises	170000	20000	150000	Effets à payer	18000
Clients	100000	10000	90000		
Banque	45000		45000		
Caisse	1000		1000		
TOTAL	576000	155000	421000	TOTAL	421000

Comptabilisation des immobilisations incorporelles

Exemple d'application

En outre, la présente vente est acceptée et consentie moyennant le prix principal :

Enseigne : 15000 DH

Achalandage : 25000 DH

Droit au bail : 65000 DH

Clientèle : 95000 DH

Matériel de transport : 45000 DH

Mobilier Matériel de Bureau : 55000 DH

Marchandises neuves : 90000 DH

Sur lequel prix l'acquéreur, à l'instant, a remis au vendeur pour un montant de deux cent dix mille dirhams (210000 DH).

Quant au reliquat, ils seront payables en six billets de fonds à échéances semestrielles successives, le premier le 30 juin suivant et ainsi de suite.

Le taux d'intérêt est de 12%.

Le taux d'intérêt de retard est de 10%.

Comptabilisation des immobilisations incorporelles

Exemple d'application

Question 1 : *La valeur du fonds de commerce*

Valeur Juridique du Fonds Commercial = 200.000 DH

Valeur juridique du Fonds de Commerce :

Fonds Commercial : 200 000 DH,

Pour le Matériel de transport : 45 000 DH,

Pour le Mobilier et matériel de Bureau : 55 000 DH,

Pour les marchandises neuves : 90 000 DH.

Valeur juridique du Fonds de Commerce = 200.000 + 45.000 + 55.000 + 90.000
390.000 DH

Valeur juridique du Fonds de Commerce =

Question 2 : *Quelle est la valeur de chaque billet de fonds ?*

Valeur du FDC = 390.000 DH

Règlement par chèque : 210.000 DH

Règlement par Billets de Fonds : 180.000 DH

Valeur Nominale d'un Billet de Fonds = 180.000/6 = 30.000 DH

Valeur du 1^{er} B.F = 30.000 + 180.000*12%*6/12 = 40.800 DH

Valeur du 2^{ème} B.F = 30.000 + 150.000 *12%*6/12 =39.000 DH

Valeur du 3^{ème} B.F = 30.000 + 120.000*12%*6/12 = 37.200 DH

Valeur du 4^{ème} B.F = 30.000 + 90.000*12%*6/12 = 35.400 DH

Valeur du 5^{ème} B.F = 30.000 + 60.000*12%*6/12 = 33.600 DH

Valeur du 6^{ème} B.F = 30.000 + 30.000 *12%*6/12 = 31.800 DH

Les immobilisations incorporelles

Cas du fonds commercial

Enregistrer les opérations comptables ?

OHADA on n'opte pour IAS 23

		<u>1/1/N -Achat de fonds de commerce</u>			
215	Fonds Commercial	135.000			
216	Droit au Bail	65.000			
245	Matériel de Transport	45.000			
2444	Mobilier de Bureau	25.000			
2441	Matériel de Bureau	30.000			
311	Marchandises	90.000			
1486	Billets de fonds				
1682	Billets de fonds (OHADA)			180.000	
5141	Banques			210.000	
		<u>30/6/N –Paie ment du premier billet de fonds</u>			
1682	Billets de Fonds	30.000			
671	Intérêts des emprunts	10.800			
521	Banques locales			40.800	

Les immobilisations incorporelles

Cas du fonds commercial

Enregistrer les opérations comptables ?

OHADA on opte pour IAS 23

		1/1/N - <u>Achat de fonds de commerce</u>			
215	Fonds Commercial	160.515			
216	Droit au Bail	77.285			
245	Matériel de Transport	45.000			
2444	Mobilier de Bureau	25.000			
2441	Matériel de Bureau	30.000			
311	Marchandises	90.000			
1486					
1682	Billets de fonds			180.000	
5141	Billets de fonds (OHADA)			210.000	
166	Banques			37.800	
	Intérêt s courus				

37800 = Total des intérêts sur les 6 semestres à intégrer proportionnellement entre fond commercial et droit au bail ($135000/200000 = 67,5\%$ et $65000/200000 = 32,5\%$)

Part FC = $37800 \times 0,675 = 25515$; part Droit au bail = $37800 \times 0,325 = 12285$

Valeur FC = $135000 + 25515 = 160515$; Valeur droit au Bail = $65000 + 12285 = 77285$

Les immobilisations incorporelles

Cas du fonds commercial

Enregistrer les opérations comptables ?

OHADA on opte pour IAS 23

	30/6/N – <u>Paiement du premier billet de fonds</u>			
1682	Billets de Fonds	30.000		
166	Intérêts courus	10.800		
521	Banques locales		40.800	

Comptabilisation des immobilisations incorporelles

Les logiciels informatiques

Un logiciel informatique repose généralement sur un support matériel (disque, disquette, CD-ROM, ...etc) qui n'est qu'un élément accessoire à la prestation intellectuelle nécessaire à l'élaboration du logiciel.

Lorsque l'entreprise acquiert simultanément du matériel informatique ou industriel équipés de logiciel, il serait nécessaire de distinguer :

- Les logiciels dissociés ;
- les logiciels indissociés.

Les logiciels indissociés sont ceux dont le prix ne peut être distingué de celui du matériel.

Dans ce cas, l'enregistrement comptable porte uniquement sur l'immobilisation corporelle.

Les logiciels dissociés sont analysés comme des immobilisations incorporelles.

Il faut distinguer :

- les logiciels à usage interne ;
- les logiciels à usage commercial.

Comptabilisation des logiciels à usage interne

On distingue des logiciels acquis et des logiciels créés.

Les logiciels acquis

Le coût d'acquisition du logiciel est inscrit au compte 22801 Logiciels (CGNC) 213 Logiciel (OHADA) lorsque le logiciel est destiné à servir durablement à la gestion interne de l'entreprise.

Exemple d'application

Acquisition d'un logiciel de gestion de la paie pour un montant de 50000 DH le 5/7/2007 par chèque.

Débit

22801 logiciels (CGNC) 50000

2131 Logiciel (OHADA) 50000

3455 Etat TVA récupérable 10000

Crédit

5141 Banque (CGNC) 60000

521 Banques Locales (OHADA)

Comptabilisation des logiciels à usage interne

Les logiciels acquis Exemple d'application

Amortissement sur 4 ans

31/12/2007 par chèque.

Débit

61928 DEA des autres immobilisations incorporelles (CGNC) 6250

6812 Dotations aux amortissements des immobilisations incorporelles (OHADA) 6250

Crédit

2822 Amortissement des immobilisations incorporelles 6250

2813 Amortissements des logiciels (OHADA) 6250

Comptabilisation des logiciels à usage interne

Les logiciels acquis Exemple d'application

L'entreprise peut amortir le logiciel sur une durée de douze mois.

31/12/2007

Débit

61928 DEA des autres immobilisations incorporelles (CGNC) 12500

6812 Dotations aux amortissements des immobilisations incorporelles (OHADA) 25000

6594 Dotations aux provisions réglementées (CGNC) 12550

Crédit

2822 Amortissement des immobilisations incorporelles (CGNC) 12500

2813 Amortissements des logiciels (OHADA) 6250

1351 Provisions pour Amortissement dérogatoires (CGNC) 12500

151 Amortissements dérogatoires (OHADA) 12500

Comptabilisation des logiciels à usage interne

Les logiciels acquis Exemple d'application

L'entreprise peut amortir le logiciel sur une durée de douze mois.

31/12/2008

Débit

61928 DEA des autres immobilisations incorporelles (CGNC) 12500

6812 Dotations aux amortissements des immobilisations incorporelles (OHADA) 25000

6594 Dotations aux provisions réglementées (CGNC) 12550

Crédit

2822 Amortissement des immobilisations incorporelles (CGNC) 12500

2813 Amortissements des logiciels (OHADA) 6250

1351 Provisions pour Amortissement dérogatoires (CGNC) 12500

151 Amortissements dérogatoires (OHADA) 12500

Comptabilisation des logiciels à usage interne

Les logiciels créés

Les dépenses de conception de logiciels sont enregistrées en immobilisations incorporelles si :

- 1) Le projet dispose de sérieuses chances de réussite technique ;
- 2) L'entreprise manifeste sa volonté de produire le logiciel, indique la durée minimale estimée et précise l'impact attendu sur les performances.

Comptabilisation des logiciels à usage interne

Les logiciels créés

Les différentes phases de conception de logiciels sont :

- Phase de conception

- 1) Étude préalable
- 2) Analyse fonctionnelle
- 3) Analyse organique

- Phase de production

- 4) Programmation
- 5) Test et essai

- Phase de mise à la disposition de l'utilisateur et de suivi

- 6) Documentation
- 7) Formation
- 8) Suivi du logiciel (maintenance)

Comptabilisation des logiciels à usage interne

Les logiciels créés

Le coût de production comprend les dépenses :

- Analyse organique
 - Programmation
 - Test et essai
 - Documentation
- Formation assurée avant la mise en utilisation du logiciel

Les autres dépenses sont enregistrées comme charges

Comptabilisation des logiciels à usage interne

Les logiciels créés

Exercice d'application

L'entreprise XYZ a commencé la production d'un logiciel à usage interne pour lequel les dépenses suivantes sont engagées au cours de l'année N :

- Etude préalable : 76000
- Analyse fonctionnelle : 124000
- Analyse organique : 326000
- Programmation : 665000
- Test et essai : 223000
- Documentation : 72000
- formation des utilisateurs : 65000

Le logiciel ne sera opérationnel qu'en avril N+1

Comptabilisation des logiciels à usage interne

Enregistrement Comptable

31/12/N

Débit

Immobilisations incorporelles en cours 1286000

Crédit

2193 Immobilisations produites (Logiciels et Internet) 1286000

Comptabilisation des logiciels à usage interne

Enregistrement Comptable

1/4/N+1

Débit

22801 logiciels 1286000

2131 Logiciels (OHADA)

Crédit

2193 Immobilisations incorporelles en cours (Logiciels et Internet) 1286000

Comptabilisation des immobilisations incorporelles

Les logiciels à usage commercial

Ces logiciels sont détenus par une entreprise soit par acquisition soit par création interne.

Leur traitement comptable dépend de leur destination :

- Le logiciel comme moyen d'exploitation

Le logiciel est enregistré en immobilisations

- Le logiciel comme produit à vendre

Le logiciel est traité soit comme achat soit comme charge (acquisition ou création en interne)

Comptabilisation des immobilisations incorporelles

2132 Sites internet

2181 Frais de prospection et d'évaluation de ressources minérales

2182 Coûts d'obtention du contrat

2183 Fichiers clients, notices, titres de journaux et magazines

2184 Coûts des franchises

Les contrats de locations (IFRS 16, IAS 17)

Les contrats de location sont régis par la norme IAS 17 remplacée par la norme IFRS 16.

L'IASB avait publié en septembre 1982 la norme IAS 17 relative à la comptabilisation des contrats de location.

Cette norme a été révisée fin 1997 (et nommée alors « contrats de location ») puis fin 2003.

IAS 17 avait été remplacée par une nouvelle norme IFRS 16 « contrats de location » applicable à compter du 1er janvier 2019.

Les contrats de locations (IFRS 16, IAS 17)

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

- ✓ Les contrats de location portant sur la prospection ou l'utilisation de minéraux, de pétrole, de gaz naturel, et autres ressources similaires non renouvelables
- ✓ Les accords de licences portant sur des éléments tels que des films cinématographiques, des enregistrements vidéo, des pièces de théâtre, des manuscrits, des brevets et des droits d'auteur.

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

- ✓ D'un bien immobilier détenu par des preneurs et comptabilisé comme immeuble de placement (IAS 40)
- ✓ D'un immeuble de placement mis à disposition par des bailleurs en vertu de contrats de location simple (IAS 40)
- ✓ D'actifs biologiques détenus par des preneurs en vertu de contrats de location-financement (IAS 41)
- ✓ D'actifs biologiques mis à disposition par des bailleurs en vertu de contrats de location simple (IAS 41)

Les contrats de locations (IFRS 16, IAS 17)

La norme IAS 17 définit un contrat de location comme étant « 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.

L'IASB distingue :

- Contrat de location-financement ou finance lease
- Contrat de location simple ou operating lease

Les locations

Huit critères permettent à l'IASB de considérer qu'un contrat de location est un Contrat de location-financement :

1- Transfert de la propriété au preneur au terme du contrat ;

2- Option au preneur d'acheter l'actif à un prix inférieur à sa juste valeur ;

3- La durée du contrat couvre la majeure partie de la vie économique de l'actif

4- La valeur actualisée des paiements minimaux s'élève au moins à la quasi-totalité de la juste valeur de l'actif ;

5- Les actifs loués sont d'une nature telle que seul le preneur peut les utiliser sans leur apporter de modifications majeures ;

6- Si le preneur peut résilier le contrat de location les pertes subies par le bailleur relatives à la résiliation sont à la charge du preneur ;

7- Les profits et pertes résultant de la variation de la juste valeur de la valeur résiduelle sont à la charge du preneur ;

8- Le preneur a la faculté de poursuivre la location avec une deuxième période moyennant un
loyer sensiblement inférieur au prix du marché.

Les locations

	Contrat A	Contrat B	Contrat C	Contrat D
Durée du contrat	4 ans	4 ans	4 ans	4 ans
Coût du bien	100000	100000	100000	100000
Loyers prévus	4 loyers annuels de 28000 payables en début dcl'exercice	4 loyers annuels de 28000 payables en début de l'exercice	4 loyers annuels de 28000 payables en début de l'exercice	4 loyers annuels de 28000 payables en début de l'exercice
Option d'achat au terme du contrat	Transfert de propriété	10 DH	Néant	Néant
Durée de vie du bien	6 ans	6 ans	4 à 5 ans	6 ans

Les locations

Le taux d'endettement marginal est de 6%.

Ces quatre contrats sont des contrats de location financement :

- Contrat : Le contrat prévoit le transfert de propriété à la fin du contrat. (Critère

- Contrat B : Le contrat donne l'option au preneur d'acheter l'actif à un prix inférieur à sa juste valeur. (Critère 2)

- Contrat C : La durée du contrat couvre la majeure partie de la durée de vie économique du bien (80 à 100%).

- Contrat D : La valeur actualisée des paiements minimaux au titre de la location s'élève au moins à la quasi-totalité de la juste valeur de l'actif loué : $28000 \times (1 - 1,06^{-4}) / 0,06 \times 1,06 = 102840$ DH soit un montant supérieur à la valeur initiale 100000 DH

Comptabilisation des contrats de location

Les contrats de location financement

Acquisition d'un matériel le 1/1/N (amortissable sur 8 ans) moyennant paiement d'une redevance de crédit-bail de 100000 DH par an durant 5 ans en début d'exercice et un prix d'achat résiduel de 12900 DH. Le taux d'actualisation retenu est de 8% et la valeur du matériel est de 440000 DH

Comptabilisation des contrats de location

Dates	Reste à rembourser	Intérêts	Remboursement effectué	Montant du Paiement
1/1/N	440000	-	100000	100000
1/1/N+1	340000	27200	72800	100000
1/1/N+2	267200	21370	78630	100000
1/1/N+3	188570	15080	84920	100000
1/1/N+4	103650	8290	91710	100000
1/1/N+5	11940	960	11940	12900
		72900	440000	512900

Comptabilisation des contrats de location

Les contrats de location financement selon OHADA

Au 1/1/N

Débit 2411 Matériel industriel 440000

Crédit 1763 dettes de location acquisition/ Crédit-bail mobilier 440000

En cas d'application des IAS/IFRS on débite le compte 2416 Matériel et outillage industriel et commercial de location-acquisition

En prenant le même exemple établir le tableau d'amortissement de l'emprunt

Passer les écritures comptables N, N+1, N+2 N+3, N+4 et N+5

Comptabilisation des contrats de location

Les contrats de location financement

1/1/N

Débit 623 Redevances de location acquisition 100.000

Crédit 521 Banques locales 100.000

Eclatement de la redevance

DEBIT 1763 dettes de location acquisition/ Crédit-bail mobilier 100.000

CREDIT 623 Redevances de location acquisition 100.000

31/12/N

Débit 6813 Dotations aux amortissements des immobilisations corporelles 55.000

Crédit Amortissements du Matériel industriel 55.000

Comptabilisation des contrats de location

Les contrats de location financement

1/1/N+1

Débit 623 Redevances de location acquisition 100.000

Crédit 521 Banques locales 100.000

Eclatement de la redevance

DEBIT 1763 dettes de location acquisition/ Crédit-bail mobilier 72.800

6712 Intérêts dans loyers de location acquisition 27200

CREDIT 623 Redevances de location acquisition 100.000

31/12/N+1

Débit 6813 Dotations aux amortissements des immobilisations corporelles 55.000

Crédit Amortissements du Matériel industriel 55.000

Comptabilisation des contrats de location

Les contrats de location financement

En cas de levée d'option à la fin du contrat de bail

31/12/N+4

Débit 623 Redevances de location acquisition 12.900

Crédit 521 Banques locales 12.900

Retraitement de la levée d'option

DEBIT 1763 dettes de location acquisition/ Crédit-bail mobilier 12.900

CREDIT 623 Redevances de location acquisition 12.900

Constatation des dotations aux amortissements

Débit 6813 Dotations aux amortissements des immobilisations corporelles 55.000

Crédit Amortissements du Matériel industriel 55.000

Comptabilisation des contrats de location

Les contrats de location financement

En cas de non levée d'option à la fin du contrat de bail

A traiter comme cession d'immobilisations

Cumul des amortissements $55.000 \times 5 = 275.000$

Valeur nette comptable = $440.000 - 275.000 = 165.000$

Prix de cession = 12.900

Comptabilisation 31/12/N+4

Constatation des dotations aux amortissements

Débit 6813 Dotations aux amortissements des immobilisations corporelles 55.000

Crédit Amortissements du Matériel industriel 55.000

Sortie du Matériel

DEBIT 812 Valeurs comptables des cessions d'immobilisations 165.000

Amortissements du Matériel industriel 275.000

Crédit 2411 Matériel industriel

Constatation du produit de cession d'immobilisations

DEBIT 1763 dettes de location acquisition/ Crédit-bail mobilier 12.900

CREDIT 822 Produit de cessions d'immobilisations 12.900

Comptabilisation des contrats de location

Les contrats de location financement

Selon IAS 17

Au 1/1/N

Débit 2411 Matériel industriel	440000
--------------------------------	--------

Crédit 1488 Dettes de financement diverses	440000
--	--------

1763 dettes de location acquisition/ Crédit-bail mobilier (OHADA)

En prenant le même exemple établir le tableau d'amortissement de l'emprunt

Passer les écritures comptables N, N+1, N+2 N+3, N+4 et N+5

Comptabilisation des contrats de location

Dates	Reste à rembourser	Intérêts	Remboursement effectué	Montant du Paiement
1/1/N	440000	-	100000	100000
1/1/N+1	340000	27200	72800	100000
1/1/N+2	267200	21370	78630	100000
1/1/N+3	188570	15080	84920	100000
1/1/N+4	103650	8290	91710	100000
1/1/N+5	11940	960	11940	12900
		72900	440000	512900

Comptabilisation des contrats de location

Les contrats de location financement

1/1/N

Débit 1488 Dettes de financement diverses 100000
1763 Dettes de location acquisition/ Crédit-bail mobilier (OHADA)
3455 Etat TVA récupérable 20000

Crédit 5161 Banque 120000

31/12/N

Débit 6311 Intérêts des emprunts et dettes 27200
6712 Intérêts des emprunts auprès des établissements de crédit (OHADA)
Crédit 4493 Intérêts courus et non échus à payer 27200
4636 Intérêts courus (OHADA)

1/1/N+1

Débit 4493 Intérêts courus et non échus à payer 27200
4636 Intérêts courus (OHADA)
1488 Dettes de financement diverses 72800
1763 Dettes de location acquisition/ Crédit-bail mobilier (OHADA)
Etat TVA récupérable 20000

Crédit Banque 120000

Comptabilisation des contrats de location

Les contrats de location simple

Chez le preneur

Reprenons le même exemple sachant que c'est un contrat de location simple

1/1/N

Débit 6132 Redevances de crédit-bail 100000

6233 Redevance de location acquisition /crédit-bail mobilier (OHADA)

Etat TVA récupérable 20000

Crédit Banque 120000

Chez le bailleur

1/1/N

Débit Banque 120000

Crédit 71243 Prestations de services 100000

7073 locations (OHADA)

Etat TVA facturée 20000

Les contrats de locations (IFRS 16, IAS 17)

La norme IFRS 16 sur les contrats de location, publiée le 13 janvier 2016, entre en vigueur dans les comptes des exercices ouverts à partir du 1^{er} janvier 2019, sous réserve de son adoption par l'Union européenne, sans décalage dans la date d'application.

« *un contrat de location est un contrat, ou une partie d'un contrat, qui confère le droit d'utiliser un actif pour une période donnée moyennant une contrepartie* ». Cependant, pour la plupart des contrats, il n'y aura pas de changement (c'est-à-dire que les contrats de location qui existaient selon IAS 17 sont aussi des contrats de location au regard d'IFRS 16).

L'IFRS16 ne distingue plus :

- Contrat de location-financement ou finance lease
- Contrat de location simple ou operating lease

Les contrats de locations

Principales modifications par rapport à IAS 17

IFRS 16

Un bailleur classe un contrat de location en contrat de location-financement ou en contrat de location simple, comme suit :

- les contrats de location qui transfèrent la quasi-totalité des risques et des avantages inhérents à la propriété de l'actif sous-jacent sont classés en contrats de location-financement ;
- tous les autres contrats de location sont classés en contrats de location simple.

IFRS 16 définit d'ailleurs le contrat de location-financement comme un « *un contrat de location qui transfère la quasi-totalité des risques et avantages inhérents à la propriété d'un actif sous-jacent* » et le contrat de location simple comme un « *un contrat de location qui ne transfère pas la quasi-totalité des risques et avantages inhérents à la propriété d'un actif sous-jacent* ».

Les contrats de locations

Champ d'application

IFRS 16 s'applique à la comptabilisation de tous les contrats de location autres que :

- les contrats de location portant sur la prospection ou l'utilisation de minéraux, de pétrole, de gaz naturel, et autres ressources similaires non renouvelables,

les contrats de location d'actifs biologiques dans le champ d'application d'IAS 41,

les accords de concession de services dans le champ d'application d'IFRIC 12 « Accords de concession de services »,

les accords de licences dans le champ d'application d'IFRS 15 « Produits des activités ordinaires tirés des contrats conclus avec des clients »,

les accords de licences dans le champ d'application d'IAS 38 « Actifs incorporels » portant sur des éléments tels que des films cinématographiques, des enregistrements vidéo, des pièces de théâtre, des manuscrits, des brevets et des droits d'auteur.

Les contrats de location de moins d'un an et les contrats portant sur des actifs de peu de valeur sont exemptés des obligations posées par IFRS 16.

Les contrats de locations

PASSAGE DE IAS17 à IFRS16

- > Avec IFRS 16, la distinction locations simples / locations financement disparaît pour les preneurs.
 - > **Une dette est portée au passif du bilan, tandis qu'un droit d'utilisation est inscrit à l'actif.**
- > Une difficulté de mise en œuvre de la norme sera de déterminer la durée de location du contrat pour évaluer la dette correspondant aux loyers et autres paiements à effectuer.
- > Les ajustements ultérieurs de la dette auront pour contrepartie le droit d'utilisation, par ailleurs amorti et déprécié selon IAS 16 et IAS 36.
 - > Pour les bailleurs, en revanche, IFRS 16 reste dans la ligne d'IAS 17.
- > Les preneurs étant fortement affectés par la norme, celle-ci contient de nombreuses options et simplifications en leur faveur à l'occasion de la transition.

Les contrats de locations

IFRS16

Trois conditions s'imposent pour que l'on ait pour le preneur, un contrat de location :

- L'actif sous-jacent (le bien loué) doit être identifié ;
- Il faut que le preneur obtienne des avantages économiques ;
 - Il faut que le preneur dirige l'utilisation.

Les contrats de locations

IFRS16

Comptabilisation par le preneur dans IFRS 16 :

À la date de mise à disposition du bien par le bailleur, le preneur comptabilise

- à son actif (en immobilisation selon la nature de l'actif loué et une ligne séparée des actifs détenus en propre) le droit d'utiliser le bien loué (droit d'utilisation)
- et au passif (en dettes, séparément des autres dettes financières) une obligation de payer des paiements locatifs (dette de loyers).

Les contrats de locations

IFRS16

Comptabilisation par le preneur dans IFRS 16 :

Ultérieurement, il comptabilise en résultat :

- la charge financière provenant de la dette de loyers ;
 - l'amortissement du droit d'utilisation ;
- les éventuelles modifications de la dette de loyer, lorsqu'elles proviennent de réestimation des loyers conditionnels, des indemnités pour rupture anticipée ou des garanties de valeur résiduelle ;
- la dépréciation éventuelle du droit d'utilisation de l'actif loué.

Les contrats de locations

IFRS16

Comptabilisation par le preneur dans IFRS 16 :

Au 1/1/N

Débit 24111 Droit d'usage du Matériel industriel	440000
--	--------

Crédit 1488 Dettes de financement diverses	440000
--	--------

1763 dettes de location acquisition/ Crédit-bail mobilier (OHADA)

.

Comptabilisation des contrats de location

Les contrats de location financement

1/1/N

Débit 1488 Dettes de financement diverses 100000
1763 Dettes de location acquisition/ Crédit-bail mobilier (OHADA)
3455 Etat TVA récupérable 20000

Crédit 5161 Banque 120000

31/12/N

Débit 6311 Intérêts des emprunts et dettes 27200
6712 Intérêts des emprunts auprès des établissements de crédit (OHADA)
Crédit 4493 Intérêts courus et non échus à payer 27200
4636 Intérêts courus (OHADA)

1/1/N+1

Débit 4493 Intérêts courus et non échus à payer 27200
4636 Intérêts courus (OHADA)
1488 Dettes de financement diverses 72800
1763 Dettes de location acquisition/ Crédit-bail mobilier (OHADA)
Etat TVA récupérable 20000

Crédit Banque 120000

Les contrats de locations

IFRS16

Comptabilisation initiale par le preneur dans IFRS 16 :

Lors de sa comptabilisation initiale, le passif de location représente les paiements de location à effectuer en vertu du bail et qui ne sont pas payés à cette date.

Ces paiements doivent être actualisés au taux implicite d'intérêt du contrat, si ce taux peut être facilement déterminé.

Le taux d'intérêt implicite d'un contrat de location est le taux d'actualisation qui donne, au commencement du contrat de location, une valeur actuelle cumulée des paiements minimaux au titre de la location, de la valeur résiduelle non garantie égale à la somme de la juste valeur de l'actif loué et des coûts directs initiaux du bailleur.

Les contrats de locations

IFRS16

Comptabilisation initiale par le preneur dans IFRS 16 :

Lors de sa comptabilisation initiale, le passif de location représente les paiements de location à effectuer en vertu du bail et qui ne sont pas payés à cette date.

Sinon, le preneur doit utiliser son taux d'endettement marginal.

Le taux marginal d'endettement du preneur est le taux d'intérêt que le preneur aurait à payer pour un contrat de location similaire ou, si celui-ci ne peut être déterminé, le taux d'intérêt qu'obtiendrait le preneur, au commencement du contrat de location, pour emprunter sur une durée et avec une garantie similaires les fonds nécessaires à l'acquisition de l'actif.

Les contrats de locations

IFRS16

Comptabilisation initiale par le preneur dans IFRS 16 :

Ce passif de location comprend :

- des paiements de location fixes (desquels il faut déduire les réductions à recevoir) ;
 - des paiements de location variables qui dépendent d'un indice ou d'un taux, initialement mesurés en utilisant l'indice ou taux à la date initiale ;
- les montants qui devraient être payés par le locataire au titre des garanties de valeur résiduelle ;
- le prix d'exercice d'une option d'achat si le locataire est raisonnable ment certain d'exercer cette option ;
- les paiements de pénalités de résiliation du bail, si l'on s'attend à ce que le locataire exerce cette option.

Comptabilisation des contrats de location

Exercice d'application Locations

La société MAG a pris en location auprès de la société INVILOC deux semi-remorques utilisées dans le transport routier aux conditions suivantes :

Semi-remorque A : loyer annuel 19600 DH payable chaque début de trimestre pendant 5 ans plus 2 DH par kilomètre à la fin de chaque année pour les distances annuelles supérieures à 100000 Km. Possibilité d'acquisition au bout de 5 ans pour 60000 DH.

Semi-remorque B : loyer annuel 20000 DH payable chaque début de trimestre pendant 9 ans plus 2 DH par kilomètre à la fin de chaque année pour les distances annuelles supérieures à 100000 Km. Pas de possibilité d'acquisition au bout de 9 ans (le matériel est repris par le loueur et cédé à une filiale étrangère de ce loueur pour 10000 DH).

La prévision d'utilisation moyenne de chacune de ces semi-remorques est de 1000000 Km sur 10 ans et le coût d'achat pour la société INVILOC de 120000 DH.

Travail à faire :

Déterminer pour chacun des contrats le taux annuel implicite de rendement des revenus minimaux ?

Passer les écritures comptables de l'année sachant que les contrats soient démarrés le premier janvier N et les deux semi-remorques ont parcouru respectivement 90000 Km et 110000 Km dans les comptes de MAG et INVILOC ?

Comptabilisation des contrats de location

Exercice d'application Locations

Taux annuels

Contrat A

$$120000 = 4900 \times (1 - (1+i)^{-20}) / i \times (1+i) + 60000 (1+i)^{-20}$$

$$i = 2,142\%$$

$$\text{Taux annuel} = 8,85\%$$

Contrat B

$$120000 = 5000 \times (1 - (1+i)^{-36}) / i \times (1+i) + 10000 (1+i)^{-36}$$

$$i = 2,763\%$$

$$\text{Taux annuel} = 11,52\%$$

Comptabilisation des contrats de location

Exercice d'application

La société Lambda propriétaire d'un ensemble immobilier acquis 250 000 € (dont terrain 50 000 €) le 1er janvier N-4 (immeuble amortissable en 30 ans : valeur résiduelle de la construction au bout des 30 ans : 50 000 €) ayant des difficultés de financement, décide le 1er janvier N de transférer en cession-bail cet

immeuble à la société Sigma (qui lui louera) aux conditions suivantes :

- évaluation de la cession-bail : 250 000 € (dont 60 000 pour le terrain et 190 000 pour la construction) ;
- contrat de crédit-bail sur 20 ans (indemnité annuelle payable, en milieu d'année, chaque 1er juillet) : 26 500 € hors taxes ;
- possibilité (mais non obligation) de rachat à la fin du contrat : terrain : 30 000 € ; construction : 50 000 € (pas de TVA).

Calculer le taux moyen implicite du contrat et en fonction de ce taux, déterminer la quote-part de loyer à affecter au terrain et à la construction. Passer les écritures (année N) dans la société Lambda et la société Sigma.

Comptabilisation des contrats de location

Exercice d'application

Le taux implicite est le taux i pour lequel on a :

$$250\,000 = 26\,500 \times 1 - (1 + i)^{-20}/i \times (1 + i)^{6/12} + 80\,000 \times (1 + i)^{-20}.$$

$$i = 9,914 \%$$

La répartition terrain et construction s'effectuera comme suit :

- pour le terrain :

$$60\,000 = x \times 1 - 1,09914^{-20} \times 1,09914^{6/12} + 30\,000 \times 1,09914^{-20}$$

$$0,09914$$

$$x = 6\,179$$

- pour la construction :

$$190\,000 = x \times 1 - 1,09914^{-20}$$

$$----- \times 1,09914^{6/12} + 50\,000 \times 1,09914^{-20}$$

$$0,09914$$

$$x = 20\,321$$

Comptabilisation des contrats de location

IFRS16

Comptabilisation initiale par le preneur dans IFRS 16 :

Le coût de l'actif lié au droit d'utilisation comprend :

- le montant de la mesure initiale du passif de location déterminé ci-dessus ;
- les paiements de location effectués au moment ou avant la date d'entrée en vigueur de la location, moins les réductions attribuées ;
- les coûts directs initiaux encourus par le locataire ;
- une estimation des coûts qui seront engagés par le preneur dans le démantèlement et le retrait de l'actif sous-jacent et la restauration du site sur lequel il est situé

Comptabilisation des contrats de location

Exercice d'application

Alpha a fait l'« acquisition » le 1er janvier N d'un local à usage de bureau d'une valeur estimée de 1 500 000 €, grâce à un contrat de crédit-bail.

La redevance mensuelle est de 10 000 € par mois, à payer en début de période, durant 20 ans. À l'échéance, l'acquisition définitive peut se faire pour une somme de 254 245 €.

Les coûts directs initiaux associés à la conclusion du contrat (commissions, préparation et traitement de la documentation du contrat...) sont de 6 000 €.

Le taux d'endettement du preneur peut être ainsi déterminé.

Soit i le taux mensuel : la valeur estimée de l'immeuble soit 1 500 000 € est équivalente à la valeur actualisée des flux de trésorerie au taux i : le premier loyer est versé le 1er janvier N (en début de période au temps 0), le dernier au temps 239, le règlement de l'option d'achat s'effectuant au temps 240.

On a : $1\,500\,000 = 10\,000 \times 1 - (1 + i)^{-240}/i \times (1 + i) + 254\,245 \times (1 + i)^{-240}$.

Ce qui donne un taux mensuel de 0,486755 % qui correspond à un taux annuel de 6.

Comptabilisation des contrats de location

Exercice d'application

Dates	Capital restant dû	intérêts	Remboursements	Mensualité
1/1/N	1 420 725	-	10 000	10 000
1/2/N	1 410 725	6 867	3 133	10 000
1/3/N	1 407 592	6 851	3 149	10 000
1/4/N	1 404 443	6 836	3 164	10 000
1/5/N	1 401 279	6 821	3 179	10 000
1/6/N	1 398 100	6 805	3 195	10 000
1/7/N	1 394 905	6 790	3 210	10 000
1/8/N	1 391 695	6 774	3 226	10 000
1/9/N	1 388 469	6 758	3 242	10 000
1/10/N	1 385 227	6 742	3 258	10 000
1/11/N	1 381 969	6 727	3 273	10 000
1/12/N	1 378 696	6711	3 289	10 000
1/1/N+1	1 375 407	6 695	3 305	10 000

Comptabilisation des contrats de location

Exercice d'application

Il est prévu que l'entité Alpha exercera son option à la fin du contrat de location, mais démolira l'immeuble dix ans plus tard pour récupérer le terrain.

Les coûts directs initiaux associés à la conclusion du contrat (commissions, préparation et traitement de la documentation du contrat,...) sont de 6 000 €.

Le coût de la démolition de l'immeuble et de remise en état du site est estimé à 90 000 €.

L'obligation d'effectuer des paiements locatifs peut être estimée à $10\,000 \times 1 - (1,00486755)^{-240} / 0,00486755 \times (1,00486755) = 1\,420\,725$ €.

La valeur actuelle de l'option sera de $254\,245 \times 1,06^{-20} = 79\,275$ €.

Les coûts directs engagés initialement par le locataire sont de 6 000 €.

Le coût actualisé du démantèlement et de la remise en état est de $90\,000 \times 1,06^{-30} = 15\,670$ €. $90\,000 \times 1,06^{-30} = 15\,670$ €.

Le coût total est donc de $1\,420\,725 + 79\,275 + 6\,000 + 15\,670 = 1\,521\,670$ €.

Comptabilisation des contrats de location

Exercice d'application

Pour ce qui concerne les immeubles de placement, si le preneur comptabilise les immeubles de placement en pleine propriété à la juste valeur , il doit également évaluer les droits d'utilisation d'un immeuble de placement en location à la juste valeur.

Comptabilisation des contrats de location

Exercice d'application

Au moment de l'acquisition, on passera l'écriture suivante :

DEBIT 23161 Droit d'utilisation Bâtiments de location - acquisition 1 521 670

CREDIT

1763 Dettes de location acquisition/ Crédit-bail mobilier * 1 420 725 + 79 275 1 500
000

Banque (frais directs)
6 000

1984 Provisions pour remise en état Acquisition en crédit bail immeuble à usage de bureaux *
15 670

* IAS 37 : La provision est définie comme « un passif dont l'échéance ou le montant est incertain ».

Comptabilisation des contrats de location

Exercice d'application

Comptabilisation ultérieure

Le preneur peut, comme dans les normes IAS 16 et IAS 40 effectuer la comptabilisation et les évaluations ultérieures soit selon le modèle de coût soit selon le modèle réévalué (ou juste valeur).

Modèle du coût

En reprenant l'exemple ci-dessus de la société Alpha le droit d'utilisation sera amorti sur sa durée d'utilité, soit 20 ans. L'amortissement constaté le 31 décembre N sera de

$$(1\,420\,725 + 6\,000 + 15\,670) \times 5\% = 72\,120 \text{ €}.$$

Chaque année, il sera aussi nécessaire de constater une charge d'intérêt sur les frais de démantèlement et de remise en état.

Au moment de la levée d'option, le 1er janvier N+20, un compte d'immobilisations corporelles (compte « Constructions ») sera débité de 254 245 €, valeur d'acquisition, par le crédit d'un compte de trésorerie. On soldera les comptes de droit d'utilisation et d'obligation d'effectuer des paiements locatifs, restés débiteurs et créditeurs de 79 275 €, valeur actuelle de l'option.

Comptabilisation des contrats de location

Exercice d'application

Comptabilisation ultérieure

Modèle du coût

1/1/N

DEBIT

1763 Dettes de location acquisition/ Crédit-bail mobilier 10 000

Etat TVA déductible 2 000

CREDIT

Banque 12 000

1/2/N

DEBIT

1763 Dettes de location acquisition/ Crédit-bail mobilier 3 333

6712 Intérêts des emprunts auprès des établissements de crédit 6 667

Etat TVA déductible 2 000

CREDIT

Banque 12 000

Comptabilisation des contrats de location

Exercice d'application

Comptabilisation ultérieure

Modèle du coût

31/12/N

DEBIT

6712 Intérêts des emprunts auprès des établissements de crédit	6 695+ 940 = 7 635
Dotation aux amortissements	72 120

CREDIT

4636 Intérêts courus	6 695
Amortissement du droit d'utilisation	72 120
Provision pour remise en état	940

1/1N+1

DEBIT

4636 Intérêts courus	6 695
1763 Dettes de location acquisition/ Crédit-bail mobilier	3 305
Etat TVA déductible	2 000

CREDIT

Banque	12 000
--------	--------

Comptabilisation des contrats de location

Exercice d'application

Comptabilisation ultérieure

Le preneur peut, comme dans les normes IAS 16 et IAS 40 effectuer la comptabilisation et les évaluations ultérieures soit selon le modèle de coût soit selon le modèle réévalué (ou juste valeur).

Modèle du coût

En reprenant l'exemple ci-dessus de la société Alpha le droit d'utilisation sera amorti sur sa durée d'utilité, soit 20 ans. L'amortissement constaté le 31 décembre N sera de

$$(1\,420\,725 + 6\,000 + 15\,670) \times 5\% = 72\,120 \text{ €}.$$

Chaque année, il sera aussi nécessaire de constater une charge d'intérêt sur les frais de démantèlement et de remise en état.

Au moment de la levée d'option, le 1er janvier N+20, un compte d'immobilisations corporelles (compte « Constructions ») sera débité de 254 245 €, valeur d'acquisition, par le crédit d'un compte de trésorerie. On soldera les comptes de droit d'utilisation et d'obligation d'effectuer des paiements locatifs, restés débiteurs et créditeurs de 79 275 €, valeur actuelle de l'option.

Comptabilisation des contrats de location

Exercice d'application

Comptabilisation ultérieure

Le preneur peut, comme dans les normes IAS 16 et IAS 40 effectuer la comptabilisation et les évaluations ultérieures soit selon le modèle de coût soit selon le modèle réévalué (ou juste valeur).

Modèle de la valeur réévaluée (juste valeur)

Si un preneur applique le modèle de la juste valeur dans IAS 40 « Immeubles de placement » à ses immeubles de placement, il doit également appliquer ce modèle dans les contrats de location.

Dans ce cas, l'écart de réévaluation est comptabilisé dans le résultat net.

Si les actifs loués se rapportent à une catégorie de biens, installations et équipements dont le preneur applique le modèle de valeur réévaluée dans IAS 16, le preneur peut choisir d'appliquer ou de ne pas appliquer le modèle de la réévaluation à tous les actifs loués qui se rapportent à cette catégorie de biens, installations et équipements.

Dans ce cas, un écart de réévaluation est comptabilisé dans les autres éléments du résultat global (c'est-à-dire directement en capitaux propres).

L'impôt sur les résultats

L'objectif de la Norme IAS 12 est d'expliciter le traitement comptable des impôts sur le résultat.

La question principale en matière de comptabilisation des impôts sur le résultat est de déterminer comment comptabiliser les conséquences fiscales actuelles et futures:

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

L'impôt sur les résultats

Les concepts clés :

Le bénéfice comptable est le résultat net d'un exercice avant déduction de la charge d'impôt.

Le bénéfice imposable (perte fiscale) est le résultat net (la perte) d'un exercice, déterminé(e) selon les règles établies par les administrations fiscales et sur la base desquelles l'impôt sur le résultat doit être payé (recouvré).

La charge (le produit) d'impôt est égale(égal) au montant total de l'impôt exigible et de l'impôt différé inclus dans la détermination du résultat net de l'exercice.

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

L'impôt sur les résultats

Les concepts clés :

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 actifs d'impôt différé sont les montants d'impôts sur le résultat recouvrables au cours d'exercices futurs au titre :

- a) de différences temporelles déductibles;*
- b) du report en avant de pertes fiscales non utilisées; et*
- c) du report en avant de crédits d'impôt non utilisés.*

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

L'impôt sur les résultats

Les concepts clés :

Les différences temporelles peuvent être:

- (a) a) soit des différences temporelles imposables, c'est à dire des différences temporelles qui généreront des montants imposables dans la détermination du bénéfice imposable (perte fiscale) d'exercices futurs lorsque la valeur comptable de l'actif ou du passif sera recouvrée ou réglée;*
- b) soit des différences temporelles déductibles, c'est à dire des différences temporelles qui généreront des montants déductibles dans la détermination du bénéfice imposable (perte fiscale) d'exercices futurs lorsque la valeur comptable de l'actif ou du passif sera recouvrée ou réglée.*

L'impôt sur les résultats

Les concepts clés :

Les différences temporelles peuvent être:

(a) Exemple 1

(b) Une machine acquise à 200000 DH amortie pendant trois ans à un taux de 20%. L'entreprise envisage de la vendre à 100000 DH

(c) Base fiscale 80000 DH

(d) Valeur comptable 100000 DH

(e) Différence temporelle 20000 DH

*(f) Passif d'impôt différé $20000 * 30\% = 6000$ DH*

L'impôt sur les résultats

Les concepts clés :

Les différences temporelles peuvent être:

Exemple 2

Des intérêts à recevoir au cours de l'exercice 2014 de 2000 DH

1^{er} cas : Ils sont comptabilisés en 2013 et ne le seront pas à l'encaissement

Base fiscale 2000 DH

Valeur comptable 2000 DH

Différence temporelle 0 DH

2^{ème} cas : ils ne seront imposés que lors de l'encaissement

Base fiscale 2000 DH

Valeur comptable 0 DH

Différence temporelle 2000 DH

Impôt différé $2000 \times 30\%$

L'impôt sur les résultats

Les concepts clés :

Les différences temporelles peuvent être:

Exemple 3

Des créances clients au cours de l'exercice 2013 ont une valeur de 4000 DH. Les ventes à la base de cette créance ont été déjà imposées en 2013 et ne le seront pas au moment du règlement de la créance au cours de 2014

Base fiscale 4000 DH

Valeur comptable 4000 DH

Différence temporelle 0 DH

L'impôt sur les résultats

EXEMPLES:

- 1. Une machine a coûté 1000. À des fins fiscales, un amortissement de 300 a déjà été déduit au titre de la période et des périodes antérieures et le solde sera déductible au titre des périodes futures, soit par le biais d'un amortissement, soit par une déduction au moment de la sortie. Les profits générés par l'utilisation de la machine sont imposables et les profits (pertes) générés par la sortie de la machine sont imposables (déductibles). La base fiscale de la machine est de 700.*
- 2. Des intérêts à recevoir ont une valeur comptable de 1000. Ces produits d'intérêt seront imposés lors de leur encaissement. La base fiscale des intérêts à recevoir est nulle.*
- 3. Des créances client ont une valeur comptable de 1000. Les produits liés ont déjà été incorporés dans le bénéfice imposable (perte fiscale). La base fiscale des créances clients est de 1000.*
- 4. Les dividendes à recevoir d'une filiale ont une valeur comptable de 1000. Ces dividendes ne sont pas imposables. En substance, la totalité de la valeur comptable de cet actif est déductible des avantages économiques. En conséquence, la base fiscale des dividendes à recevoir est de 1000 (a).*
- 5. Un prêt a une valeur comptable de 1000. Le remboursement de cet emprunt n'aura aucune conséquence fiscale. La base fiscale de ce prêt est de 1000..*

L'impôt sur les résultats

Les concepts clés :

La base fiscale d'un actif ou d'un passif est le montant attribué à cet actif ou à ce passif à des fins fiscales.

La base fiscale d'un actif est le montant qui sera fiscalement déductible de tous avantages économiques imposables qui iront à l'entreprise lorsqu'elle recouvrera la valeur comptable de cet actif.

Exemples : produits à recevoir

La base fiscale d'un passif est la valeur comptable moins tout montant qui sera fiscalement déductible au titre de ce passif au cours des exercices ultérieurs.

Exemples charges à payer

L'impôt sur les résultats

Les concepts clés :

Les actifs d'impôt différé sont les montants d'impôts sur le résultat recouvrables au cours d'exercices futurs au titre:

Exemple

Résultat comptable 224000 DH

A déduire Abattement sur plus value sur cessions d'un Matériel 12300 DH

A réintégrer Dons accordés 3600 DH

Résultat fiscal = 215300 DH

Produits des activités ordinaires tirés de contrats IFRS 15

IDENTIFICATION DU CONTRAT

Identification des obligations de performance distinctes

Déterminer s'il existe plusieurs obligations de performance qui doivent être comptabilisées distinctement au sein d'un même contrat.

Cette analyse s'articule sur la possibilité que le bien ou le service sous-jacent à l'obligation de performance fasse l'objet d'une transaction ou d'une utilisation autonome.

Produits des activités ordinaires tirés de contrats IFRS 15

IDENTIFICATION DU CONTRAT

Identification des obligations de performance distinctes

À la passation d'un contrat avec un client, l'entité doit apprécier les biens ou les services promis dans le contrat et identifier comme une obligation de prestation chaque promesse de fournir au client :

- (a) Soit un bien ou un service (ou un groupe de biens ou services) distinct ;
- (b) Soit une série de biens ou de services distincts qui sont essentiellement les mêmes et qui sont fournis au client au même rythme.

Produits des activités ordinaires tirés de contrats IFRS 15

IDENTIFICATION DU CONTRAT

Identification des obligations de performance distinctes

Une série de biens ou de services distincts est fournie au client au même rythme lorsque les deux conditions suivantes sont remplies :

- (a) Chaque bien ou service distinct de la série que l'entité promet de fournir au client remplit les conditions requises pour être considéré comme une obligation de prestation remplie progressivement ;
- (b) L'entité applique la même méthode pour évaluer la mesure dans laquelle l'obligation de prestation relative à la fourniture de chaque bien ou service de la série au client est remplie.

Produits des activités ordinaires tirés de contrats IFRS 15

IDENTIFICATION DU CONTRAT

Identification des obligations de performance distinctes

L'entité doit comptabiliser des produits des activités ordinaires lorsqu'elle a rempli (ou à mesure qu'elle remplit) une obligation de prestation en fournissant au client un bien ou un service (c'est-à-dire en transférant un actif) promis.

Un actif est transféré lorsque le client en a obtenu (ou à mesure qu'il en obtient) le contrôle.

Le contrôle d'un actif s'entend de la capacité de décider de l'utilisation de celui-ci et d'en tirer la quasi-totalité des avantages restants.

Le contrôle comprend la capacité d'empêcher d'autres entités de décider de l'utilisation de l'actif et d'obtenir les avantages y afférents.

Produits des activités ordinaires tirés de contrats IFRS 15

IDENTIFICATION DU CONTRAT

Identification des obligations de performance distinctes

L'entité transfère le contrôle d'un bien ou d'un service progressivement et, de ce fait, remplit une obligation de prestation et comptabilise des produits des activités ordinaires progressivement si au moins une des conditions suivantes est remplie :

- (a) le client reçoit et consomme simultanément les avantages procurés par la prestation de l'entité, au fur et à mesure où celle-ci a lieu ;
- (b) la prestation de l'entité crée ou valorise un actif (par exemple des travaux en cours) dont le client obtient le contrôle au fur et à mesure de sa création ou de sa valorisation ;
- (c) la prestation de l'entité ne crée pas un actif que l'entité pourrait utiliser autrement et l'entité a un droit exécutoire à un paiement au titre de la prestation effectuée jusqu'à la date considérée.

Produits des activités ordinaires tirés de contrats IFRS 15

Identification des obligations de performance distinctes

Pour chaque obligation de prestation remplie progressivement, l'entité doit appliquer une seule et même méthode d'évaluation du degré d'avancement, et l'appliquer de manière uniforme aux obligations de prestation similaires et dans des circonstances similaires.

À la fin de chaque période de présentation de l'information financière, l'entité doit évaluer de nouveau le degré d'avancement pour chaque obligation de prestation remplie progressivement.

Les méthodes appropriées pour évaluer le degré d'avancement sont fondées **soit sur les extrants, soit sur les intrants.**

L'entité ne doit comptabiliser des produits des activités ordinaires au titre d'une obligation de prestation remplie progressivement que si elle peut faire une évaluation raisonnable de la mesure dans laquelle l'obligation est remplie.

Produits des activités ordinaires tirés de contrats IFRS 15

IDENTIFICATION DU CONTRAT

Détermination du prix de la transaction

Le prix de transaction est le montant de contrepartie auquel

l'entité s'attend à avoir droit en échange de la fourniture de biens ou de services promis à un client, à l'exclusion des sommes perçues pour le compte de tiers (par exemple les taxes de vente).

La contrepartie promise dans un contrat conclu avec un client peut consister en des montants déterminés, des montants variables, ou les deux.

Produits des activités ordinaires tirés de contrats IFRS 15

IDENTIFICATION DU CONTRAT

Détermination du prix de la transaction

Lorsqu'elle détermine le prix de transaction, l'entité tient compte de

l'effet de tous les éléments suivants :

- (a) Contrepartie variable : concession c'est-à-dire rabais, remise, remboursement ou avoir (note de crédit);
- (b) Limitation des estimations de contrepartie variable : Le dénouement ultérieur de l'incertitude relative à la contrepartie variable ne donnera pas lieu à un ajustement à la baisse important du montant cumulatif des produits des activités ordinaires comptabilisé ;
- (c) Existence d'une composante financement importante dans le contrat ;
- (d) Contrepartie autre qu'en trésorerie (évaluer à la juste valeur la contrepartie autre qu'en trésorerie reçue) ;
- (e) Contrepartie payable au client : une réduction du prix de transaction

Produits des activités ordinaires tirés de contrats IFRS 15

IDENTIFICATION DU CONTRAT

Détermination du prix de la transaction

Le prix doit tenir compte :

Des commissions non remboursables reçues du client à l'origine

Des composantes conditionnelles du chiffre d'affaire

Produits des activités ordinaires tirés de contrats IFRS 15

IDENTIFICATION DU CONTRAT

Affectation du prix de la transaction aux différentes obligations de performance

Cette étape n'existe que lorsque plusieurs obligations de performance distinctes ont été identifiées préalablement.

L'entité doit répartir le prix de transaction entre chacune des obligations de prestation identifiées dans le contrat en proportion des prix de vente spécifiques.

Le prix de vente spécifique est le prix auquel une entité vendrait séparément à un client un bien ou un service promis.

La meilleure indication du prix de vente spécifique est le prix observable d'un bien ou d'un service lorsque l'entité vend ce bien ou ce service séparément dans des circonstances et à des clients similaires.

Lorsque chacune des obligations de performance est dotée d'un prix de vente observable, l'affectation se fait au prorata de ces prix observables.

Le prix contractuel ou le prix de catalogue d'un bien ou d'un service peut être son prix de vente spécifique.

Produits des activités ordinaires tirés de contrats IFRS 15

IDENTIFICATION DU CONTRAT

Affectation du prix de la transaction aux différentes obligations de performance

Si le prix de vente spécifique ne peut être observé directement, l'entité doit l'estimer selon l'une ou une combinaison des méthodes d'estimation suivantes :

- (a) La méthode de l'évaluation du marché avec ajustement ;
- (b) La méthode du coût attendu plus marge ;
- (c) La méthode résiduelle.

Produits des activités ordinaires tirés de contrats IFRS 15

IDENTIFICATION DU CONTRAT

Coûts du contrat

Coûts marginaux d'obtention du contrat

L'entité doit comptabiliser en tant qu'actif les coûts marginaux d'obtention d'un contrat avec un client si elle s'attend à les recouvrer.

Coûts d'exécution du contrat

Si les coûts engagés pour l'exécution d'un contrat conclu avec un client n'entrent pas dans le champ d'application d'une autre norme

Produits des activités ordinaires tirés de contrats IFRS 15

IDENTIFICATION DU CONTRAT

Comptabilisation du chiffre d'affaires en résultat

Méthode d'achèvement

Méthode d'avancement

Produits des activités ordinaires tirés de contrats IFRS 15

IDENTIFICATION DU CONTRAT

Comptabilisation du chiffre d'affaires en résultat

Méthode d'achèvement

Cette méthode qui consiste à n'enregistrer que les charges et les produits partiellement constatés à la clôture, et le résultat découlant du contrat ne sera pris en compte qu'à la livraison.

Pendant les exercices précédant la livraison, il ne ressort aucune incidence significative sur le résultat global de l'exercice.

A contrario, la comptabilisation du résultat définitif en fin des travaux aura un impact important sur le résultat global de l'exercice

Produits des activités ordinaires tirés de contrats IFRS 15

IDENTIFICATION DU CONTRAT

Comptabilisation du chiffre d'affaires en résultat

Méthode d'avancement

La méthode d'avancement, en plus de la prise en compte des charges et des produits, elle intègre le bénéfice partiel à la clôture de chaque exercice précédent celui de fin des travaux.

Cette méthode est préconisée dans plusieurs systèmes comptables, en ce sens qu'elle traduit l'image fidèle des comptes et fournit une meilleure information financière aux lecteurs des documents financiers.

Les contrats à terme

Exemple d'application

Une entreprise s'est engagée dans la réalisation d'un ouvrage pour une durée pouvant atteindre 22 mois. Les informations concernant la réalisation de l'ouvrage :

► Coût de production total estimé par les services techniques 750 000 000

► Coût de production engagé fin de l'année N 450 000 000

► Prix de vente prévu : 925 000 000

Le 30 octobre N+1 le coût prévu est facturé au client local (le coût de production prévisionnel est prévu correctement par les services techniques) .

Le taux de TVA théorique est de 18%.

Hypothèse 1 : L'entité est en mesure d'évaluer le résultat à terminaison de manière fiable

Hypothèse 2 : L'entité n'est pas en mesure d'évaluer le résultat à terminaison de manière fiable

Les contrats à terme

Exemple d'application

Hypothèse 1 : L'entité est en mesure d'évaluer le résultat à terminaison de manière fiable

Le résultat déterminé par la méthode d'avancement est de

$$925\ 000\ 000 - 750\ 000\ 000 = 175\ 000\ 000$$

A la clôture de l'exercice N le taux d'avancement est de $450\ 000\ 000 / 750\ 000\ 000 = 60\%$

Le chiffre d'affaires partiel est de $925\ 000\ 000 * 60\% = 555\ 000\ 000$

Quote-part du résultat à rattacher à l'exercice N (Résultat partiel) est de $175\ 000\ 000 * 60\% = 105\ 000\ 000$

Les contrats à terme

Exemple d'application

Hypothèse 1 : L'entité est en mesure d'évaluer le résultat à terminaison de manière fiable

Ecritures comptables fin N

DEBIT 4181 Clients factures à établir 654 900 000

CREDIT 7051 Travaux facturés dans la région 555 000 000

4435 Etat TVA sur factures à établir 99 900 000

Ecritures début N+1

DEBIT 7051 Travaux facturés dans la région 555 000 000

4435 Etat TVA sur factures à établir 99 900 000

CREDIT 4181 Clients factures à établir 654 900 000

Les contrats à terme

Exemple d'application

Hypothèse 1 : L'entité est en mesure d'évaluer le résultat à terminaison de manière fiable

Ecritures comptables fin octobre N+1

DEBIT 4181 Clients	1 091 500 000
CREDIT 7051 Travaux facturés dans la région	925 000 000
4435 Etat TVA sur factures facturée sur travaux	166 500 000

Les contrats à terme

Exemple d'application

Hypothèse 2 : L'entité n'est pas en mesure d'évaluer le résultat à terminaison de manière fiable

Ecritures fin N

DEBIT 4181 Clients factures à établir 531 000 000

CREDIT 7051 Travaux facturés dans la région 450 000 000

4435 Etat TVA sur factures à établir 81 000 000

Ecritures début N+1

DEBIT 7051 Travaux facturés dans la région 531 000 000

4435 Etat TVA sur factures à établir 81 000 000

CREDIT 4181 Clients factures à établir 450 000 000

Les contrats à terme

Exemple d'application

Hypothèse 2 : L'entité n'est pas en mesure d'évaluer le résultat à terminaison de manière fiable

Ecritures comptables fin octobre N+1

DEBIT 4181 Clients	1 091 500 000
---------------------------	---------------

CREDIT 7051 Travaux facturés dans la région	925 000 000
--	-------------

4435 Etat TVA sur factures facturée sur travaux	166 500 000
---	-------------

Les contrats à terme

Exemple d'application 2

Une entreprise spécialisée dans la construction immobilière et travaux publics s'est engagée dans la réalisation d'un ouvrage dont les informations fin N :

- ▶ Coût de production total estimé fin N-1 : 125 000 000
- ▶ Coût de production engagé fin de l'année N-1 : 60 000 000
- ▶ Coût de production engagé fin de l'année N : 125 000 000
- ▶ Prix de vente prévu : 120 000 000

L'ouvrage est livré et facturé le 30 décembre N. Hypothèse 1 : L'entité est en mesure d'évaluer le résultat à terminaison de manière fiable

Le taux de TVA théorique est de 18%.

L'entité est en mesure d'évaluer le résultat à terminaison de manière fiable

Les contrats à terme

Exemple d'application

Le résultat déterminé par la méthode d'avancement est de

$$120\,000\,000 - 125\,000\,000 = -5\,000\,000$$

A la clôture de l'exercice N le taux d'avancement est de $60\,000\,000/125\,000\,000 = 48\%$

Le chiffre d'affaires partiel est de $120\,000\,000 * 48\% = 57\,600\,000$

Quote-part du résultat (Perte) à rattacher à l'exercice N-1 (Résultat partiel) est de $57\,600\,000 - 60\,000\,000 = -2\,400\,000$

La perte non encore réalisée est de $5\,000\,000 - 2\,400\,000 = 2\,600\,000$

Les contrats à terme

Exemple d'application

Ecritures comptables fin N-1

DEBIT 4181 Clients factures à établir	67 968 000
6911 Dotations aux provisions pour risques et charges	2 600 000
CREDIT 7051 Travaux facturés dans la région	57 600 000
4435 Etat TVA sur factures à établir	10 368 000
193 Provisions pour pertes sur marchés à l'achèvement futur	2 600 000

Les contrats à terme

Exemple d'application

Ecritures début N

DEBIT 7051 Travaux facturés dans la région	57 600 000
4435 Etat TVA sur factures à établir	10 368 000
CREDIT 4181 Clients factures à établir	67 968 000

Les contrats à terme

Exemple d'application

Ecritures comptables 20 décembre N

DEBIT 4181 Clients	141 600 000
---------------------------	-------------

CREDIT 7051 Travaux facturés dans la région	120 000 000
--	-------------

4435 Etat TVA sur factures facturée sur travaux	21 600 000
---	------------

Ecritures comptables 31 décembre N

DEBIT 193 Provisions pour pertes sur marchés à l'achèvement futur	2 600 000
--	-----------

CREDIT 7911 Reprise sur provisions pour risques et charges	2 600 000
---	-----------