

Université Abderrahmane mira de Bejaia
Faculté des Sciences Economiques, Commerciales
et des Sciences de Gestion

Mémoire de fin de cycle

En vue de l'obtention du diplôme de Master en Sciences de Gestion

Spécialité : finance & comptabilité

Option : Comptabilité, Contrôle & Audit

Thème

Les nouvelles méthodes d'évaluation comptable des immobilisations corporelles : vers un nouvel état de performance

Cas : SONELGAZ Bejaia

Réalisé par :

M^{elle}. ITGARITS Sabira

M^{elle}. SAHLI Fatiha

Encadré par :

M^{me}. AYAD Naima

Membres de jury :

Président : M_r. FRISSOU Mahmoud

Examineur : M_r. AMALOU Mourad

Promotrice : M^{me}. AYAD Naima

Promotion 2012 / 2013

REMERCIEMENTS

Nous tenons à remercier M^{me} AYAD qui nous a accompagnée et guidée tout au long de ce travail. On la remercie sincèrement pour ses conseils précieux, sa présence au moment de doute, son professionnalisme, ses instructions claires et ses encouragements.

Nos plus vifs remerciements vont aux examinateurs qui ont accepté de lire et de corriger notre travail à la lumière de leurs compétences notables dans ce domaine.

Nous n'oublions pas de remercier tout le personnel de groupe SONELGAZ surtout ceux de la Division Finance et Comptabilité, plus précisément M^r TARIK.

Enfin, nous remercions tous ceux ou celles qui ont agi dans l'ombre et participé discrètement à l'accomplissement de ce travail.

DEDICACE

Même si parfois les mots semblent fades à côté de la profondeur des sentiments, il faut pourtant les concrétiser en dédicaces, pour honorer tous ceux qui nous ont aidés à franchir ce pas vers l'avenir.

Je dédie ce travail :

A mes très chers parents que Dieu les garde pour moi.

A mes frères et sœurs.

A mes grands-parents.

A mes tantes et oncles.

A Sabra et sa famille.

A tous mes amis.

A toute personne que je connais.

FATIHA

DEDICACE

Même si parfois les mots semblent fades à côté de la profondeur des sentiments, il faut pourtant les concrétiser en dédicaces, pour honorer tous ceux qui nous ont aidés à franchir ce pas vers l'avenir.

Je dédie ce travail :

A mes très chers parents que dieu les garde pour moi.

A mes frères et sœurs.

A mes grands parents.

A mes cousins et cousines.

A mes tantes et oncles.

A Fatiha et sa famille.

A tous mes amis.

A toute personne que je connais.

SABIRA

Liste des abréviations

- ❖ **AP** : Autorisation des Programmes
- ❖ **ARC** : Accounting Regulatory Committee
- ❖ **BP** : Basse Pression
- ❖ **BT** : Basse Tension
- ❖ **CE** : Commission Européenne
- ❖ **CNRC** : Centre National du Registre de Commerce
- ❖ **C O P E O U** : Commission d'Ouverture des Plies et Evaluation des Offres d'Unité
- ❖ **D °** : même Date
- ❖ **DDB** : Direction de Distribution de Bejaia
- ❖ **FASB** : Financial Accounting Standards Board
- ❖ **HP** : Haute Pression
- ❖ **HT** : Haute Tension
- ❖ **HT** : Hors Taxes
- ❖ **IAS** : International Accounting Standards
- ❖ **IASB** : International Accounting Standards Board
- ❖ **IASC** : International Accounting Standards Committee
- ❖ **IASCFC** : Internationale Accounting Standards Committee Fondateur
- ❖ **IFRIC** : International Financial Reporting Interpretation Committee
- ❖ **IFRS** : Internationale Financial Reporting Standards
- ❖ **KV** : Kilo Volt
- ❖ **MP** : Moyenne Pression
- ❖ **MT** : Moyenne Tension
- ❖ **MW** : Méga Watt
- ❖ **PCG** : Plan Comptable Général
- ❖ **PCN** : Plan Comptable National
- ❖ **PME** : Petite et Moyenne Entreprise
- ❖ **PV** : Perte de Valeur
- ❖ **SAC** : Standards Advisory Council
- ❖ **SCF** : Système Comptable Financier
- ❖ **SDE** : Sonelgaz Distribution Est
- ❖ **SPA** : Société Par Action
- ❖ **TVA** : Taxe sur la Valeur Ajoutée

- ❖ **UGT** : Unité Génératrice de Trésorerie
- ❖ **VNC** : Valeur Nette Comptable
- ❖ **VO** : Valeur d'Origine
- ❖ **VR** : Valeur Réelle

Sommaire

Introduction générale	01
Chapitre I : Généralités sur la comptabilité et l'harmonisation comptable internationale	
Section I : Généralités sur la comptabilité	04
Section II : La normalisation comptable et les normes IAS/IFRS	09
Section III : Les reformes comptables en Algérie	20
Chapitre II : Les méthodes d'évaluation comptable et la performance de l'entreprise	
Section I : La méthode préférentielle « évaluation au coût »	25
Section II : La méthode de la réévaluation	35
Section III : L'apport des méthodes d'évaluation comptable à la performance de l'entreprise	39
Chapitre III : Evaluation et comptabilisation des immobilisations corporelles	
Section I : Les immobilisations corporelles : notions de base	45
Section II : Immobilisations corporelles : méthode d'évaluation au coût	54
Section III : Immobilisations corporelles : méthode de réévaluation	62
Chapitre IV : Essai d'application des méthodes d'évaluation comptable à la SONELGAZ	
Section I : Présentation de l'organisme d'accueil	66
Section II : L'évaluation comptable appliquée par SONELGAZ.....	80
Section III : Essai d'application des méthodes d'évaluation ultérieure sur quelques immobilisations corporelles de la SONELGAZ (DDB).....	89
Conclusion générale	103
Bibliographie	105
Annexes	

Introduction générale

Introduction générale

La comptabilité est considérée comme un système d'organisation de l'information financière permettant l'enregistrement de toutes les opérations effectuées par l'entreprise au cours de son activité.

Elle s'appuie toujours sur des règles, des principes et des méthodes comptables pour fournir des informations fiables, pertinentes et fidèles afin d'effectuer des comparaisons périodiques des performances, d'apprécier l'évolution de l'entité dans une perspective de continuité d'activité et enfin de faciliter les prises de décisions.

Dans un environnement caractérisé par la mondialisation et avec l'apparition des normes comptables internationales IAS/IFRS, qui contribuent à l'amélioration et l'harmonisation de l'information financière au niveau international, l'ouverture de l'économie algérienne sur cet environnement la pousser à ressentir l'opportunité de cette harmonisation des règles comptables et à réformer la comptabilité du pays en adoptant ces normes à travers un système appelé système comptable financier (SCF). Ce dernier prend en considération la majeure partie des normes existantes en matière d'IAS/IFRS. Il implique pour les entreprises algériennes une nouvelle approche des dispositifs comptables et des systèmes informationnels.

Il s'agit donc de bien plus qu'un simple changement de nomenclature comptable de l'entreprise algérienne. C'est en fait un véritable tournant, une lame de fond, qui impactera totalement le contenu conceptuel, technique et procédural de corpus comptable.¹

Afin de répondre aux besoins du marché ainsi que d'accroître ses profits, l'entreprise doit consacrer une part importante de son budget pour l'investissement dans des immobilisations susceptibles de créer une valeur ajoutée et assurer la continuité de son activité.

En effet, les immobilisations absorbent une grande partie du capital de l'entreprise et constituent la richesse de cette dernière ; vu qu'elles prennent une part importante dans l'actif du bilan et qu'elles soient caractérisées par leurs utilisations répétitives et durables.

Pour cela, les entreprises doivent connaître tous les changements apparus sur les immobilisations dans le nouveau système pour qu'elles puissent atteindre leurs objectifs principaux basés sur la satisfaction des clients et l'accroissement de leurs profits.

¹ KADDOURI. Amar, MIMECHE. Ahmed, « *Cours de comptabilité financière selon les normes IAS/IFRS et le SCF 2007* », éditions ENAG, Alger, 2009, p.09.

Les normes comptables internationales ont apporté de multiples nouveautés concernant le traitement comptable des actifs immobilisés et plus précisément en matière de comptabilisation et d'évaluation. Ainsi, une fois l'immobilisation, au sens large, comptabilisée initialement à son coût, le nouveau référentiel propose deux traitements alternatifs pour l'évaluation postérieure à la comptabilisation initiale, à savoir le choix entre la réévaluation à la juste valeur et l'évaluation suivant la méthode du coût.

C'est dans le même ordre d'idées que s'inscrit notre travail de recherche intitulé : « Les nouvelles méthodes d'évaluation comptable des immobilisations corporelles : vers un nouvel état de performance ».

En effet, l'intérêt de notre mémoire est d'une part, la présentation des méthodes d'évaluation comptable des immobilisations corporelles et d'autre part, l'étude de l'apport de ces méthodes à la performance de l'entreprise.

Afin de mieux cerner notre étude, nous devons d'abord répondre à une question qui nous semble primordiale, à savoir :

« En quoi consiste ces méthodes d'évaluation comptable des immobilisations corporelles et quelle nouveauté apportent-elles à la performance de l'entreprise ? ».

Pour mener à bien ce travail de recherche, nous jugeons nécessaire de nous appuyer sur une série d'interrogations découlant de la question principale à savoir :

- ✓ Pour introduire notre travail de recherche nous nous interrogeons d'abord sur la normalisation comptable internationale et leurs principales nouveautés visant les règles d'évaluation comptable.
- ✓ Quelles sont les méthodes d'évaluation postérieures à la comptabilisation initiale des immobilisations corporelles ? Et quel est leur apport à la performance de l'entreprise ?
- ✓ De quelle manière sont traitées les immobilisations corporelles suivant ces méthodes d'évaluation ?
- ✓ Les entreprises algériennes appliquent-elles ces méthodes d'évaluation comptables sur leurs immobilisations corporelles ?

Afin de délimiter le champ de recherche de notre travail, et pour répondre à ces interrogations, nous avons essayé de proposer un certain nombre d'hypothèses que nous allons essayer de confirmer ou d'infirmer par la suite, à savoir :

- ✓ La normalisation est présentée comme l'adoption d'une terminologie et des règles communes. Elle a apporté diverses innovations touchant entre autre les règles d'évaluation postérieure. Elles concernent principalement l'évaluation basée sur la convention du coût historique qui peut être révisée sur la base de coût actuel et autre.
- ✓ Une immobilisation comptabilisée initialement en tant qu'actif doit être évaluée ultérieurement suivant l'une des deux méthodes à savoir : la méthode préférentielle (évaluation au coût) ou la méthode de réévaluation à la juste valeur. Ces méthodes d'évaluation sont considérées comme un outil utilisé par l'entreprise afin de bien situer son niveau de performance.
- ✓ Les immobilisations corporelles concernent la partie la plus importante des investissements productifs de l'entreprise, donc elles nécessitent un traitement comptable assez souple pour ce qui est de l'évaluation initiale et plutôt malaisé pour ce qui est de l'évaluation postérieure.
- ✓ Les entreprises devraient procéder à l'application de ces méthodes d'évaluation. Toutefois, la peur du changement pourrait être un facteur explicatif du la non-application de ces méthodes par quelques entreprises.

Pour mener à bien notre travail de recherche et afin de vérifier l'authenticité de ces hypothèses, nous avons adopté une démarche méthodologique hypothético-déductive s'articulant autour de deux phases : une première basée sur une recherche bibliographique et documentaire (différents ouvrages, documents de formation professionnelle, etc.), et une seconde consiste en une démarche empirique réalisée au sein de la SPA SONELGAZ.

Le présent travail s'est appuyé sur la démarche suivante :

- Dans le premier chapitre, les généralités sur la comptabilité et l'harmonisation comptable internationale, il s'intéresse principalement à l'exposition des normes IAS/IFRS et les réformes comptables algériennes.
- Dans le deuxième chapitre, les méthodes d'évaluation comptables et la performance d'entreprise, il développe les deux méthodes d'évaluation comptables ainsi que leurs apports à la performance de l'entreprise.
- Dans le troisième chapitre, la démarche d'évaluation et de comptabilisation des immobilisations corporelles, il présente les immobilisations corporelles en premier lieu, puis, leurs évaluations et comptabilisations.
- Dans le dernier chapitre, qui porte sur essai d'application des méthodes d'évaluation des immobilisations corporelles au niveau de la SONELGAZ.

chapitre I

Généralités sur la comptabilité et l'harmonisation comptable internationale

Chapitre I : Généralités sur la comptabilité et l'harmonisation comptable internationale

Les entreprises progressent dans un environnement de plus en plus délicat et turbulent, les décisions qui étaient dans le passé plus ou moins faciles à prendre, présentent aujourd'hui plus de difficultés dans cet environnement risqué.

Toute décision, qu'elle soit interne ou externe, nécessite la prise en compte des différents aspects de cet environnement. L'information prend ainsi une importance accrue pour une bonne prise de décision, mais la qualité de cette décision dépend de la qualité de l'information sur laquelle on se base pour la prendre.

L'objectif de ce chapitre est de présenter brièvement la comptabilité, ainsi que la normalisation comptable internationale. Il est scindé en trois sections, la première sera consacrée aux généralités sur la comptabilité, qui va développer la notion de la comptabilité, son rôle, ainsi que ses différents principes et finalités. La deuxième va porter sur la normalisation comptable, les normes IAS/IFRS et leur application en Algérie. La dernière section portera sur les réformes comptables en Algérie.

Section I : Généralités sur la comptabilité

La comptabilité constitue un véritable système d'informations qui s'est accaparé une place essentielle dans le système d'informations générales des entreprises.

Dans cette section, il y a lieu de présenter d'abord la définition et le rôle de la comptabilité, puis ses principes et finalités et terminer par la présentation des états financiers.

I.1 : Définition et rôle de la comptabilité

Dans cette optique, seront développés la notion de la comptabilité et son rôle.

I.1.1 : Définition

La comptabilité est définie comme « une technique de mesure qui constate, enregistre et mémorise l'activité d'un agent économique, privé ou public, ou de la nation. Elle est destinée à servir d'instrument d'information à l'agent lui-même ou au public, en vue soit de répondre à l'obligation légale et fiscale, soit de l'analyse de la gestion et de la prévision. La comptabilité

désigne aussi l'ensemble de livres, de documents comptables d'une entreprise ou d'un particulier »².

I.1.2 : Le rôle de la comptabilité

La comptabilité est un système d'information qui enregistre les flux économiques après leur réalisation, conformément à des principes généralement admis. Le procédé d'enregistrement retenu permet l'élaboration d'états financiers destinés à présenter une image fidèle du patrimoine, de la situation financière et du résultat de l'entreprise, à l'usage de différents utilisateurs.³

Dans la mesure où la forme observée donne des garanties d'authenticité, la comptabilité constitue un instrument de preuve et de contrôle pour les actionnaires, les salariés, l'administration fiscale, les créanciers et les clients.

Elle permet également de procéder à un diagnostic de l'entreprise, d'orienter ses choix de gestion et d'établir des prévisions sur ses activités ou sur ses besoins.

I.2 : Les principes comptables

Dans un souci d'intégrité des informations et de satisfaction de la demande des multiples utilisateurs, le système comptable est contraint de respecter des concepts explicites ou quelques fois sous-jacents appelés principes.

Les principes ci-dessous énumérés éclairent l'enregistrement des opérations ainsi que l'élaboration des documents de synthèse.⁴

✓ Périodicité

Les états financiers doivent être présentés au moins une fois par an. Lorsque dans des circonstances exceptionnelles, une entreprise modifie la date de clôture de son exercice et présente ses états financiers annuels pour un exercice plus long ou plus court qu'une année, la durée retenue doit être précisée et justifiée.

✓ Indépendance des exercices

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

² ALBERTINI. Jean-Marie, SILEM. Ahmed, « Lexique d'économie », édition Dalloz, Paris, 2006, p. 174.

³ BARUCH. Philippe, MIRVAL. Gérard, « *Comptabilité générale* », ellipses/édition Marketing S.A, 1996, p.17.

⁴ TAZDAIT. Ali, « *Maîtrise du système comptable financier* », édition ACG, Algérie, 2009, p.19-22.

✓ Convention de l'entité

L'entreprise est considérée comme étant une entité comptable autonome et distincte de ses propriétaires.

✓ Convention de l'unité monétaire

La nécessité d'une unité de mesure unique pour enregistrer les transactions d'une entreprise a été à l'origine du choix de la monnaie (dinar algérien) comme unité de mesure de l'information véhiculée par les états financiers.

✓ Principe d'importance relative

Les états financiers doivent mettre en évidence toute information significative, c'est-à-dire toute information pouvant avoir une influence sur le jugement que les utilisateurs de l'information peuvent porter sur l'entreprise.

✓ Principe de prudence

La prudence est l'appréciation raisonnable des faits dans des conditions d'incertitude afin d'éviter le risque de transfert, sur l'avenir, d'incertitudes présentes susceptibles de grever le patrimoine ou le résultat de l'entité. Les actifs et les produits ne doivent pas être surévalués, et les passifs et les charges ne doivent pas être sous-évalués.

Toutefois, l'application de ce principe de prudence ne doit pas conduire à la création de réserves occultes ou de provisions excessives.

✓ Principe de permanence des méthodes

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

✓ Méthode d'évaluation : convention du coût historique

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

✓ Intangibilité du bilan d'ouverture

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

✓ Prééminence de la réalité économique sur l'apparence juridique

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

✓ Non-compensation

Aucune compensation n'est possible entre un élément d'actif et un élément de passif du bilan, sauf si cette compensation est effectuée sur des bases légales ou contractuelles, ou si à l'origine il est prévu de réaliser ces éléments d'actif et de passif simultanément ou sur une base juridique.

✓ Image fidèle

Les états financiers doivent donner une image fidèle de la situation financière de l'entité. L'image fidèle est l'objectif auquel satisfont, par leur nature et leurs qualités, et dans le respect des règles comptables, les états financiers de l'entité qui sont en mesure de donner des informations pertinentes sur la situation financière, la performance et la variation de la situation financière de l'entité.

I.3 : Les finalités de la comptabilité

La comptabilité générale a pour finalités essentielles l'information et le contrôle des mouvements patrimoniaux qui sont les suivants :⁵

I.3.1 : L'information des utilisateurs de la comptabilité

L'information comptable donne une image de l'entreprise, c'est la modélisation simplifiée de la réalité. Parmi ces informations on distingue :

- l'information interne de l'entreprise auprès des dirigeants ;
- l'information externe de l'entreprise auprès des clients, des fournisseurs, des banques, de l'Etat, des salariés, des actionnaires... etc.

⁵ DUMALANEDE. Eric, « *Comptabilité générale conforme au SCF et aux normes IAS/IFRS* », édition Berti, Alger, 2009, p.34.

I.3.2 : Le contrôle des mouvements et du patrimoine des entités

Comme instrument de mesure de la richesse créée par l'entreprise, la comptabilité fournit les bases nécessaires à la détermination de divers droits pécuniaires tels que les dividendes des actionnaires, la participation financière des salariés et les impôts exigés par l'Etat. La comptabilité apporte également des éléments quantitatifs permettant de vérifier le respect des contrats explicites.

I.3.3 : Un moyen de preuve

Lors du contrôle des contrats à l'origine de toute transaction, la comptabilité constitue un moyen de preuve. Le caractère formel et strict des règles permet le respect des trois exigences suivantes :

- La traçabilité de l'information qui permet d'effectuer le suivi des événements économiques et de leur enregistrement ;
- La chronologie des enregistrements comptables ;
- L'irréversibilité de ces enregistrements, évitant ainsi toute fraude.

I.4 : Les états financiers et leurs objectifs

Une entreprise présentant des états financiers est une entreprise pour laquelle il existe des utilisateurs qui s'appuient sur ces états financiers comme source principale d'informations financières sur l'entreprise.

I.4.1 : Définition

Les états financiers sont un ensemble complet de documents comptables et financiers permettant de donner une image fidèle de la situation financière, de la performance et de la trésorerie de l'entreprise à la fin de l'exercice.⁶

Ils comprennent :

- Un bilan ;
- Un tableau des comptes de résultat ;
- Un tableau de variation des capitaux propres ;
- Un tableau des flux de trésorerie ;
- Des annexes.

⁶ TAZDAIT. Ali, Op.cit, p.50.

I.4.2 : Les objectifs des états financiers

L'objectif des états financiers est de fournir une information transparente 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.⁷ Les principaux objectifs sont :

- Fournir une information financière utile : les états financiers doivent fournir des informations utiles sur la situation financière (bilan), la performance (compte de résultat) et les variations de la situation financière (tableau des flux de trésorerie) d'une entreprise afin de répondre aux besoins de l'ensemble des utilisateurs de ces informations.
- Fournir une information financière transparente : les états financiers permettent de garantir la transparence de l'entreprise à travers une information complète et fidèle.
- Communiquer une information financière aux différents utilisateurs : les états financiers constituent le principal moyen de communication de l'information financière aux différents utilisateurs, internes et externes à l'entreprise.

Section II : La normalisation comptable et les normes IAS /IFRS

Le problème lié à l'existence de différents systèmes comptables représente un véritable frein pour les échanges internationaux, ce qui a rendu de plus en plus nécessaire l'élaboration d'une harmonisation comptable ; « l'harmonisation comptable est considérée comme une simple coordination des normes comptables d'une partie du monde, ou du monde entier »⁸.

Cette section portera, dans un premier lieu, sur la présentation de la normalisation comptable ; sa signification et son historique, dans un second lieu, sur l'exposition des normes comptables internationales IAS /IFRS. Enfin, elle met en exergue les normes comptables applicables en Algérie.

II.1 : La présentation de la normalisation comptable

La normalisation comptable internationale s'est imposée progressivement à l'ensemble des pays du monde dans le cadre de la mondialisation des échanges économiques et de son financement.

II.1.1 : Définition et objectifs de la normalisation comptable

Dans cette optique, seront exposés la définition et les objectifs de la normalisation à savoir :

⁷ TAZDAIT. Ali, Op.cit, p.47.

⁸BRANDAO. Elisio, « *Harmonisation comptable en Europe* », Université de Porto, Portugal, 1997, p.44.

❖ Définition de la normalisation comptable

La normalisation peut être définie comme l'adoption d'une terminologie et de règles communes et la production d'états financiers identiques d'une entreprise à l'autre.

La normalisation offre l'intérêt de permettre les comparaisons dans le temps (normalisation temporelle) et d'une entreprise à l'autre (normalisation spatiale).⁹

❖ Les objectifs de la normalisation comptable

La normalisation comptable a pour objectifs :

- ✓ L'amélioration de la comptabilité ;
- ✓ La compréhension des comptabilités et leur contrôle ;
- ✓ Faciliter la lecture et la compréhension des documents comptables et donc favoriser la transparence, l'honnêteté, éviter les différends ;
- ✓ Permettre la comparaison des entreprises de différents pays ;
- ✓ Améliorer la qualité de l'information ;
- ✓ Accroître la productivité des services comptables et notamment la rapidité d'obtention et de diffusion des informations ;
- ✓ Donner une base sûre à l'assiette d'impôt ;
- ✓ Rendre les comptes agréables, pour les besoins de la comptabilité nationale ;
- ✓ Limiter les conflits d'intérêts entre utilisateurs différents.

II.1.2 : Historique de la normalisation comptable

En 1973, plus de quinze ans après la naissance du plan comptable français, naît l'International Accounting Standards Committee « IASC », organisme international de normalisation comptable. Créé à Londres, à l'initiative de Sir Henry BENSON, premier président élu de l'IASC, ce dernier compte aujourd'hui plus d'une centaine de membres répartis dans plus de quatre-vingts (80) pays.

Les objectifs de l'IASC sont :

- ✓ de formuler et de publier, dans l'intérêt général, les normes comptables à observer pour présenter les états financiers et de promouvoir leur acceptation et leur application dans le monde.

⁹ OULD AMER. Smail, « La normalisation comptable en Algérie : présentation de nouveau système comptable et financier », revue de l'université Ferhat Abbas n° 10, 2010, Sétif, p.28.

- ✓ de travailler à l'amélioration et à l'harmonisation des réglementations, normes comptables et procédures relatives à la présentation des états financiers.

En **1975**, publication des deux premières normes intitulées IAS 1 « publication des méthodes comptables » et IAS 2 « valorisation et présentation des stocks selon la méthode du cout historique ».

En **1982**, après la réalisation de l'International Financial Reporting Interpretation Committee « IFRIC », les activités de l'IASC et de l'IFRIC sont réorganisées, le rôle de normalisateur comptable international étant dévolu officiellement à l'IASC.

En **1987**, l'IASC engage un processus d'amélioration de ses normes afin de réduire le nombre d'alternatives proposées ainsi que d'assurer une meilleure comptabilité entre les entreprises utilisant les IAS.

En **1989**, l'IASC publie son cadre conceptuel pour la préparation et la présentation des états financiers. IL permet de donner l'esprit des nouvelles normes qui seront publiées après sa parution, et notamment, la définition et l'objectif des états financiers, leurs composantes et leur comptabilisation.

En **1990**, la commission européenne « CE » occupe un siège d'observateur au sein du conseil de l'IASC.

En **1995**, l'Organisation Internationale des Commissions des Valeurs Mobilières (OICV – IOSCO), en accord avec l'IASC, s'engage, sous certaines conditions, à recommander aux régulateurs nationaux d'accepter des états financiers présentés selon les normes comptables internationales pour toutes les émissions et cotations effectuées sur les marchés financiers internationaux, sans nécessité de réconciliation avec les normes locales. La commission européenne encourage le signaleur de cet accord.

En **1999**, une étude menée par la CE démontre que les IAS sont compatibles avec les directives européennes, à de rares exceptions près. La CE décide d'engager un plan d'actions pour les services financiers qui prévoit notamment l'application des IAS comme référentiel comptable européen à l'horizon 2005.

En **2000**, une nouvelle constitution de l'IASC est approuvée. La CE présente un plan selon lequel toutes les entreprises européennes cotées qui publient des comptes consolidés devront commencer à utiliser les IAS /IFRS dans leurs exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2005.

En **2001**, réforme de l'IASC qui devient International Accounting Standards Board « IASB ». Ce dernier se voit doté d'un organe de direction : l'Internationale Accounting Standards Committee Fondateur « IASCF » qui est également chargé d'assurer son financement.

Les normes publiées avant le 1^{er} avril conservent la dénomination « IAS » International Accounting Standards et les normes émises à partir de cette date seront intitulées « IFRS » Internationale Financial Reporting Standards.

Présentation par la CE, le 13 février 2001, d'une proposition de règlement visant à rendre obligatoire les normes internationales pour les comptes consolidés des sociétés européennes cotées, pour les exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2005.

En **2002**, publication au journal officiel du 11 septembre du règlement CE n^o 1606/2002 dit « IFRS 2005 » : celui-ci impose aux sociétés européennes cotées qui publient des comptes consolidés l'application des IAS/IFRS pour les exercices à partir du 1^{er} janvier 2005.

En **2003**, L'IASB publie la version révisée de 13 normes. Sur la recommandation de l'Accounting Regulatory Committee « ARC », la commission européenne publie le règlement CE N^o 1725/2003 qui adopte la quasi-totalité des normes publiées par l'IASB (IAS 1 à IAS 41).

Durant les années **2004, 2005**, L'adoption de normes de l'IASB s'est poursuivie par la publication ultérieure de règlements européens. En juin 2005, les trustees de l'IASCF ont adopté des amendements à la constitution ; la version révisée de celle-ci est entrée en vigueur le 1^{er} juillet 2005.

En **2006**, L'IASB et le FASB « Financial Accounting Standards Board », réaffirment leurs engagements visant à améliorer la cohérence, la comparabilité et l'efficacité des marchés mondiaux, en développant des normes comptables communes de haute qualité.

En **2007**, publication par l'IASB, de son projet d'exposé-sondage de norme internationale d'informations financières « IFRS » pour les PME.

II.2 : Présentation des normes IAS /IFRS

Les normes IAS / IFRS ou International Accounting Standards / International Financial Reporting Standards sont des règles relatives à l'établissement et à la présentation des états financiers. Elles ont été développées au terme d'une procédure publique au sein d'un organisme privé dit l'IASB.

II.2.1 : La liste des normes IAS /IFRS

La liste des normes applicables appelée à évoluer en fonction des nouvelles publications de l'IASB, elle se présente comme suit :

Tableau n° 01 : La liste des normes IAS/IFRS

N°	Titre original	Traduction	1 ^{ère} publication	1 ^{ère} application
IAS 1	Presentation of financial statements	Présentation des états financiers	1975	1 ^{er} janvier 1975
IAS 2	Inventories	Stocks	1975	1 ^{er} janvier 1976
IAS 7	Statement of cash flows	Tableaux des flux de trésorerie	1977	1 ^{er} janvier 1979
IAS 8	Accounting estimates and errors	Méthodes comptables, changements d'estimations comptables et erreurs	1978	1 ^{er} janvier 1979
IAS 10	Events after the reporting period	Événements postérieurs à la date de clôture	1978	1 ^{er} janvier 1980
IAS 11	Construction contracts	Contrats de construction	1979	1 ^{er} janvier 1980
IAS 12	Income taxes	Impôt sur le résultat	1979	1 ^{er} janvier 1981
IAS 14	Segment reporting	Information sectorielle	1981	1 ^{er} janvier 1983
IAS 16	Property, plant and equipment	Immobilisations corporelles	1982	1 ^{er} janvier 1983
IAS 17	Leases	Contrats de location	1982	1 ^{er} janvier 1984
IAS 18	Revenue recognition	Produits des activités ordinaires	1982	1 ^{er} janvier 1984
IAS 19	employee benefits	Avantages du personnel	1983	1 ^{er} janvier 1985
IAS 20	Accounting for government grants and disclosure of government assistance	Comptabilisation des subventions publiques et informations à fournir sur l'aide publique	1983	1 ^{er} janvier 1984

IAS 21	The effects of changes in foreign exchange rates	Effets des variations des cours des monnaies étrangères	1983	1 ^{er} janvier 1985
IAS 23	Borrowing costs	Coûts d'emprunt	1984	1 ^{er} janvier 1986
IAS 24	Related party disclosures	Information relative aux parties liées	1984	1 ^{er} janvier 1986
IAS 26	Accounting and reporting by retirement benefit plans	Comptabilité et rapports financiers des régimes de retraite	1987	1 ^{er} janvier 1988
IAS 27	Consolidated and separate financial statements	Etats financiers consolidés et individuels	1989	1 ^{er} janvier 1990
IAS 28	Investments in associates and joint ventures	Participations dans des entreprises associées et des coentreprises	1989	1 ^{er} janvier 1990
IAS 29	Financial reporting in hyperinflation ary economies	Information financière dans les économies hyper inflationnistes	1989	1 ^{er} janvier 1990
IAS 31	Interests in joint ventures	Participations dans des coentreprises	1990	1 ^{er} janvier 1992
IAS 32	Financial instruments : presentation	Instruments financiers : présentation	1995	1 ^{er} janvier 1996
IAS 33	Earnings per share	Résultat par action	1997	1 ^{er} janvier 1999
IAS 34	Interim financial reporting	Information financière intermédiaire	1998	1 ^{er} janvier 1999
IAS 36	Impairment of assets	Dépréciation d'actifs	1998	1 ^{er} juillet 1999
IAS 37	Provisions, contingent liabilities and contingent assets	Provisions, passifs éventuels et actifs éventuels	1998	1 ^{er} juillet 1999
IAS 38	Intangible assets	Immobilisations incorporelles	1998	1 ^{er} juillet 1999
IAS 39	Financial instruments : recognition and measurement	Instruments financiers : comptabilisation et évaluation	1998	1 ^{er} janvier 2001

IAS 40	Investment property	Immeubles de placement	2000	1 ^{er} janvier 2001
IAS 41	Agriculture	Agriculture	2000	1 ^{er} janvier 2003
IFRS 1	First-time adoption of international financial reporting standards	Première adoption des normes internationales d'information financière	2003	1 ^{er} janvier 2004
IFRS 2	Share-based payment	Paiement fondé sur des actions	2004	1 ^{er} janvier 2005
IFRS 3	Business combinations	Regroupements d'entreprises	2004	1 ^{er} avril 2004
IFRS 4	Insurance contracts	Contrats d'assurance	2004	1 ^{er} janvier 2005
IFRS 5	Non-current assets held for sale and discontinued operations	Actifs non courants détenus en vue de la vente et activités abandonnées	2004	1 ^{er} janvier 2005
IFRS 7	Financial instruments : disclosures	Instruments financiers : informations à fournir	2005	1 ^{er} janvier 2007
IFRS 8	Operating segments	Secteurs opérationnels	2006	1 ^{er} janvier 2009
IFRS 9	Financial instruments	Instruments financiers	2009	1 ^{er} janvier 2015
IFRS 10	Consolidated financial statements	Etats financiers consolidés	2011	1 ^{er} janvier 2013
IFRS 11	Joint arrangements	Partenariats	2011	1 ^{er} janvier 2013
IFRS 12	Disclosure of interests in other entities	Informations à fournir sur les intérêts détenus dans d'autres entités	2011	1 ^{er} janvier 2013
IFRS 13	Fair value measurement	Evaluation de la juste valeur	2011	1 ^{er} janvier 2013

Source : Tableau synthétisé par nos soins.

II.2.2 : Le processus d'élaboration des normes IFRS

Le mécanisme d'élaboration des normes est très long. Il fait intervenir tous les organes composant de l'IASB. Ce processus est décomposé en plusieurs étapes que l'on peut lister de la manière suivante :

- ✓ L'identification et l'analyse par une équipe de L'IASB de tous les problèmes comptables associés à un sujet donné ;
- ✓ L'analyse des règles existantes et pratiques comptables concernant le problème ciblé et échange de points de vue avec les normalisateurs comptables nationaux ;
- ✓ Consultation du SAC sur la pertinence du thème choisi et de la possibilité de l'inscrire au programme de travail de l'IASB ;
- ✓ La constitution d'un groupe consultatif chargé de conseiller l'IASB ;
- ✓ Lancement d'une publication faisant appel à un commentaire sur le projet de norme, toute partie intéressée peut émettre ainsi son avis ;
- ✓ La discussion des commentaires et l'organisation d'audiences publiques si cela est nécessaire ;
- ✓ L'approbation de la norme par au moins huit (8) membres parmi les quatorze (14) qui composent l'IASB.

Le processus d'élaboration des interprétations est identique à celui des normes exception faite, pour le rôle de l'IASB qui se limite à l'identification et l'analyse du problème ainsi que l'approbation des interprétations, les autres étapes étant confiées à l'IFRIC.

II.3 : Les contraintes

Lors de l'adoption de ce référentiel, les posant des normes IAS /IFRS rencontrent des obstacles d'application ; parmi ces obstacles :

- La complexité du référentiel des normes ;
- La crainte des responsables financiers de ne pas avoir les moyens de préparer un tel projet ;
- La mise en œuvre d'un processus qui n'est pas encore complètement défini, ni maîtrisé et dont on ne mesure pas entièrement les effets ;
- La convention est coûteuse.

II.4 : Les normes IAS /IFRS applicables en Algérie

L'application des normes publiées par les organes internationaux devient obligatoire dès leur adoption par le conseil national de la comptabilité pour les entités et par l'ordre des experts comptables pour les professionnels.

L'Etat Algérien n'a pas accepté l'adoption de toutes les normes du référentiel IAS /IFRS.

II.4.1 : Les normes IAS respectées en Algérie

L'Etat algérien n'adopte que vingt-deux (22) normes IAS parmi les trente (30) normes existantes à savoir :

✓ IAS 1 : Présentation des états financiers

Cette norme énonce, en substance, les différents états financiers à publier par l'entité concernée. Son objectif est d'assurer la comparabilité avec les états financiers d'autres entités, et ceux de l'entité à des périodes antérieures.

✓ IAS 2 : Les stocks

Elle prescrit le traitement comptable des stocks, y compris la détermination du coût et la comptabilisation en charge.

✓ IAS 7 : Tableau des flux de trésorerie

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

✓ IAS 8 : Méthodes comptables, changement d'estimations comptables et d'erreur

Elle détermine les critères de sélection et de changement des méthodes comptables, ainsi que le traitement comptable et l'information à fournir relative aux changements des méthodes comptables, aux changements d'estimation comptable et aux corrections d'erreurs.

✓ IAS 10 : Evénements postérieurs à la date de clôture

Il s'agit ici des événements, favorables ou défavorables, qui se produisent entre la date de clôture et la date d'approbation des états financiers.

✓ IAS 11 : Contrats de construction

Elle prescrit le traitement comptable des produits et coûts relatifs aux contrats de construction, ainsi que les règles d'affectation de ces produits et coûts aux exercices au cours desquels les travaux de construction sont exécutés.

✓ IAS 12 : Impôt sur le résultat

Elle prescrit le traitement comptable des impôts sur le résultat et la détermination de la manière de comptabiliser les conséquences fiscales actuelles et futures.

✓ **IAS 16 : Les immobilisations corporelles**

Cette norme permet d'éclairer le traitement comptable des immobilisations corporelles.

✓ **IAS 17 : Les contrats de location**

Elle traite les principes comptables appropriés et les informations à fournir au titre des contrats de location financement et des contrats de location simple. Elle est établie, pour le preneur et le bailleur.

✓ **IAS 18 : Produit des activités ordinaires**

Cette norme prescrit le mode de comptabilisation des produits des activités ordinaires provenant des transactions et événements suivants : la vente des biens, la prestation des services et l'utilisation par des tiers d'actifs de l'entreprise produisant des intérêts, des redevances et des dividendes.

✓ **IAS 19 : Avantages de personnel**

Cette norme repose sur l'hypothèse que le coût généré par les avantages du personnel doit être comptabilisé au cours de l'exercice dans lequel l'employé retire l'avantage, plutôt que lorsqu'il est payé ou en cours de paiement.

✓ **IAS 20 : Comptabilisation des subventions publiques**

Cette norme s'applique à la comptabilisation et au traitement de toutes sortes de subventions, à l'exception des participations de l'Etat dans la propriété et les subventions agricoles.

✓ **IAS 21 : Effets des variations des cours des monnaies étrangères**

Elle définit les transactions en monnaie étrangère et leur intégration dans les états financiers d'une entité à l'étranger et les activités à l'étranger.

✓ **IAS 23 : Coût d'emprunt**

Il s'agit des intérêts et autres coûts supportés par l'entreprise dans le cadre d'un emprunt de fonds.

✓ **IAS 24 : Informations relatives aux parties liées**

Elle détermine les transactions et les soldes des parties liées, qui peuvent être des entreprises associées, des coentreprises, ou autres, et leurs influences sur les états financiers de l'entreprise.

✓ **IAS 33 : Résultat par action**

L'objectif de cette norme est de prescrire les principes de détermination et de présentation du résultat par action de manière à améliorer les comparaisons de la performance entre entités différentes pour une même période.

✓ **IAS 34 : Information financière intermédiaire**

Elle consiste à présenter un rapport financier intermédiaire ainsi que de présenter les principes de comptabilisation et d'évaluation à appliquer aux états intermédiaires durant l'exercice comptable.

✓ **IAS 36 : Dépréciation d'actif**

Cette norme s'applique à la comptabilisation de dépréciation de tous les actifs, sauf les stocks (IAS 2), les contrats de construction (IAS 11), les actifs d'impôts différés (IAS 12), les avantages de personnel (IAS19), les actifs financiers (IAS 32 et 39), les immeubles de placement (IAS 40) et l'actif biologique (IAS 41).

✓ **IAS 37 : Provisions, passifs éventuels et actifs éventuels**

Cette norme définit les règles relatives aux provisions, passifs éventuels et actifs éventuels.

✓ **IAS 38 : Les immobilisations incorporelles**

Cette norme permet d'éclairer le traitement comptable des immobilisations incorporelles.

✓ **IAS 39 : Instruments financiers**

Cette norme traite la comptabilisation et l'évaluation des actifs et passifs financiers pour tout type d'instrument financier.

✓ **IAS 40 : Immeubles de placement**

La présente norme permet d'évaluer et de comptabiliser les propriétés de placement (les terrains et bâtiments).

II.4.2 : Les normes IFRS respectées en Algérie

Les normes IFRS adoptées par l'Etat algérien sont :

✓ **IFRS 1 : Première adoption des IFRS**

Cette norme précise qu'une entité doit présenter des informations sur la base de l'établissement des états financiers et sur les méthodes comptables spécifiques choisies.

✓ **IFRS 3 : Regroupements d'entreprises**

L'objectif de la présente norme est de spécifier l'information financière communiquée par une entité lorsqu'elle entreprend un regroupement d'entreprises.

✓ **IFRS 5 : Actifs non courants détenus en vue de la vente et activités abandonnées**

L'objectif de cette norme est de spécifier la comptabilisation d'actifs détenus en vue de la vente, et la présentation des informations à fournir sur les activités abandonnées.

Section III : Les réformes comptables en Algérie

Aujourd'hui tous les professionnels se rendent compte des limites du PCN et de ses insuffisances, ainsi que son inadaptation à l'environnement économique actuel. Pour cela un système comptable s'inscrit dans le cadre des réformes profondes engagées en Algérie.

Cette section sera consacrée à la présentation de plan comptable national 1975 et ses insuffisances, ainsi que la description du nouveau système comptable et financier. Un dernier point est consacré à l'explication des règles générales d'évaluation des éléments des états financiers de SCF.

III.1 : Présentation du plan comptable national « PCN » 1975

L'Algérie entame dès 1969 la première tentative de remplacement du PCG. L'élaboration d'un nouveau plan comptable s'inscrit dans le cadre du processus de la mise en place de la stratégie de développement, ce n'est qu'en 1975 que le PCN voit le jour après la deuxième tentative de remplacement de PCG en 1972. Au 29 avril 1975, apparut l'ordonnance n° 75/35 portant Plan Comptable National. L'article n° 1 de l'ordonnance est le suivant : « Le Plan Comptable National annexé à la présente ordonnance sera obligatoire à compter du 1^{er} Janvier 1976 en vue de son application aux :

- Organismes publics à caractères industriel et commercial ;
- Sociétés d'économie mixte ;
- Entreprises, qui, quelles que soient leur forme, sont soumises au régime de l'imposition d'après le bénéfice réel. »¹⁰

Donc de là est né le PCN algérien qui contenait quelques annexes intitulées comme suit : la liste des comptes, terminologies et règles de fonctionnement des comptes, forme des documents de synthèse. Il comprend huit (8) classes de comptes numérotées de un à huit. Ce plan affecte un numéro à chaque compte, le premier chiffre de tous les comptes constitue le numéro de la classe

¹⁰Article n° 1, Ordonnance n° 75/35, portant Plan Comptable National du 29 Avril 1975.

considérée. Il retient donc un principe de codification décimale des comptes, c'est-à-dire, chaque classe peut être divisée en dix (10) comptes principaux comportant deux (2) chiffres.

Ces comptes n'ont pas trop de détails ni de précisions, ce qui constitue un handicap majeur pour la clarté et la transparence des états financiers, en plus les principes et les normes comptables n'ont pas été explicitement énoncés dans le PCN.

III.2 : Les insuffisances du PCN 1975

On distingue deux types d'insuffisances, à savoir :

❖ Les insuffisances conceptuelles

Les insuffisances conceptuelles se présentent comme suit :

- L'absence d'un cadre conceptuel même implicite a provoqué la stagnation de la comptabilité ;
- La conception actuelle du PCN privilégie les informations macroéconomiques et statistiques à travers le classement des charges par nature et l'élaboration de certaines grandeurs ;
- Les principes sur lesquels est fondée la comptabilité ne sont pas clairement exprimés ;
- Le PCN ne donne pas de définition aux concepts comptables actifs, passifs, capitaux propres, produits et charges et ne précise pas les conditions de leur prise en compte ;
- La comptabilité analytique n'est pas prise en charge sérieusement.

❖ Les insuffisances techniques

Elles se définissent comme suit :

- La nomenclature du PCN ne prévoit pas certains comptes ;
- Aucune distinction n'est faite entre actifs courants/non courants et entre passifs courants/non courants ;
- La classification des dettes et créances par nature et non pas par liquidité et exigibilité ne facilite pas l'analyse financière ;
- La définition des classes 2, 3 et 4 reposant sur une optique juridique de l'entreprise (patrimoniale) ne permet pas de distinguer entre actifs d'exploitation et hors exploitation ni de présenter les biens utilisés en exploitation qui ne sont pas la propriété de l'entreprise ;
- Les frais de recherche et développement sont considérés comme des frais préliminaires et non pas comme des valeurs incorporelles ;
- Les valeurs incorporelles sont limitées au fonds de commerce et aux droits de propriété industrielle et commerciale ;

- Les valeurs mobilières sont incluses parmi les éléments du compte créances d'investissements ;
- Le PCN préconise le cout historique comme l'unique méthode d'évaluation à la date de clôture, sans prendre en considération certaines spécificités de quelques éléments des états financiers qui doivent être évalués selon d'autres méthodes d'évaluation ;
- Le PCN ne donne aucune précision sur les méthodes d'amortissement, les taux d'amortissement et la procédure de constitution des provisions pour dépréciation des stocks et créances douteuses ;
- Le PCN ne traite pas certaines opérations telles que le crédit-bail, les opérations en monnaie étrangère, les investissements incorporels ainsi que le changement des méthodes comptables.

III.3 : Description du système comptable financier « SCF »

La comptabilité des entreprises Algériennes a été tenue jusqu'à décembre 2008 au moyen du PCN, mais dès l'entrée de l'année 2010, il a été remplacé par un nouveau système comptable financier présenté par la loi n° 07-11 du 15Dhou El Kaada 1428 correspondant au 25 novembre 2007 portant système comptable financier.

III.3.1 : Définition du SCF

Selon le 1^{er} article de la présente loi, le système comptable financier est appelé comptabilité financière : « Le comptabilité financière est un système d'organisation de l'information financière permettant de saisir, classer, évaluer, enregistrer des données de base chiffrées, et présenter des états reflétant une image fidèle de la situation financière et patrimoniale, de la performance et de la trésorerie de l'entité, à la fin de l'exercice. »¹¹

III.3.2 : Le champ d'application du SCF

Le système comptable financier s'applique à toute personne physique ou morale astreinte par voie légale ou réglementaire à la mise en place d'une comptabilité financière sous réserve des dispositions qui lui sont spécifiques.

Sont astreintes à la tenue d'une comptabilité financière les entités suivantes :¹²

- ✓ Les sociétés soumises aux dispositions du code de commerce ;
- ✓ Les coopératives ;

¹¹ Article n° 3, la loi n° 07-11 du 15Dhou El Kaada 1428 correspondant au 25 novembre 2007 portant système comptable financier, Journal Officiel de la République Algérienne n° 74, p.3.

¹² Idem, article n° 2, 4, 5, p.3.

- ✓ Les personnes physiques ou morales produisant des biens ou des services marchands ou non marchands dans la mesure où elles exercent des activités économiques qui se fondent sur des actes répétitifs ;
- ✓ Et toutes autres personnes physiques ou morales qui y sont assujetties par voie légale ou réglementaire.

Les petites entités dont le chiffre d'affaires, l'effectif et l'activité ne dépassent pas des seuils déterminés peuvent tenir une comptabilité financière simplifiée.

Les conditions et modalités d'application du présent article sont fixées par voie réglementaire.

III.4 : Les règles générales d'évaluation des éléments des états financiers en SCF

L'évaluation est le processus consistant à déterminer les montants monétaires auxquels les éléments des états financiers vont être comptabilisés et inscrits au bilan et au compte de résultat. Ceci implique le choix de la convention appropriée d'évaluation.

La méthode d'évaluation des éléments des états financiers est fondée en règle générale sur la convention des coûts historiques. Cependant, il peut être procédé dans certaines conditions fixées et pour certains éléments à une révision de cette évaluation sur la base :

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

III.4.1 : Le coût historique

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

III.4.2 : La juste valeur ou coût actuel

La juste valeur est une valeur d'échange qui n'implique pas nécessairement l'existence d'un marché pour l'élément concerné, ce qui la rend de portée générale. Elle n'impose pas une méthode unique d'évaluation. Elle pose plutôt un principe et reconnaît tout instrument de mesure conforme à celui-ci. Ainsi, lors de l'entrée d'un actif dans l'entité, la juste valeur retenue peut

être le coût d'acquisition qui correspond effectivement au montant de l'échange accepté par les parties.

La juste valeur des actifs comptabilisés correspond au montant qu'il faudrait payer si le même actif ou un actif équivalent était acquis actuellement.

Les passifs sont portés au bilan pour le montant non actualisé qui serait nécessaire pour régler l'obligation actuellement.

III.4.3 : La valeur de réalisation (de règlement)

Elle correspond au montant de trésorerie qui pourrait être obtenu actuellement en vendant l'actif lors d'une sortie volontaire.

III.4.4 : La valeur actualisée (d'utilité)

Elle correspond à l'estimation actuelle de la valeur actualisée des flux futurs de trésorerie dans le cours normal de l'activité.

Les actifs sont comptabilisés pour la valeur actuelle des entrées nettes futures de trésorerie que l'élément génère dans le cours normal de l'activité.

Les passifs sont comptabilisés à la valeur actuelle des sorties de trésoreries nettes futures que l'on s'attend à devoir consentir pour éteindre les passifs dans le cours normal de l'activité.

Pour conclure, la comptabilité est une discipline ancienne qui est considérée comme une technique d'enregistrement de toutes les opérations financières effectuées par l'entreprise au cours de son activité. Ces enregistrements reposent toujours sur la mise en œuvre des règles et principes comptables. Mais avec l'ouverture de l'espace économique aux entreprises étrangères notamment multinationales et l'orientation vers l'économie du marché, l'Algérie était dans l'obligation d'apporter des modifications concernant son plan comptable national. Ainsi le plan adopté est basé sur des normes internationales plus compatibles avec les spécificités économiques du pays. L'objectif de sa mise en place étant la mise en application d'un langage comptable commun à l'ensemble des entreprises tout en permettant plus de transparence et de pertinence dans l'information financière.

chapitre II

Les méthodes d'évaluation comptable et la performance de l'entreprise

Chapitre II : Les méthodes d'évaluation comptable et la performance de l'entreprise

Avec l'ouverture sur le marché international et l'apparition des normes IAS /IFRS, les entreprises algériennes doivent accueillir ce changement par l'introduction de nouvelles procédures dans leurs modes de gestion, telle que l'utilisation de nouvelles techniques en matière d'évaluation comptable de leurs immobilisations ainsi que d'accumuler l'effet de ces méthodes appliquées sur sa situation financière.

Le présent chapitre sera consacré à l'illustration des nouvelles méthodes d'évaluation comptable des immobilisations corporelles, et leurs apports à la performance de l'entreprise.

Celui-ci se subdivise en trois sections, dont les deux premières seront consacrées à la présentation des deux méthodes d'évaluation comptable. La dernière section se focalisera sur l'apport de ces méthodes à la performance de l'entreprise.

Section I : La méthode préférentielle « évaluation au coût »

Une immobilisation comptabilisée initialement en tant qu'actif, doit être évaluée postérieurement suivant la méthode préférentielle « évaluation au coût ».

Cette section sera consacrée à la présentation de cette méthode, ainsi qu'à l'exposition de certains concepts de l'amortissement et de la dépréciation.

I.1 : Définition de la méthode

Cette méthode consiste à évaluer l'actif selon la valeur nette comptable qui peut être définie ainsi : « montant pour lequel un actif est comptabilisé au bilan après déduction du cumul des amortissements et des pertes de valeurs relatives à cet actif ». ¹³

I.2 : Les composants de la méthode

La valeur nette comptable « VNC » est égale à la valeur d'origine de l'actif diminuée du cumul des amortissements et des pertes de valeurs.

$$VNC = V.O - \sum Am - \sum \Delta P.V$$

Tel que :

VNC : Valeur nette comptable ;

¹³ Annexe n° 3, Journal Officiel de la République Algérienne n° 19, portant système comptable financier, du 28 Rabie El Aouel 1430 correspondant au 25 mars 2009, p.76.

V.O : Valeur d'origine ;

Σ Am : Cumul des amortissements ;

Σ P.V : Cumul des pertes de valeurs.

I.2.1 : La valeur d'origine de l'actif

Lors de leurs entrées dans le patrimoine de l'entreprise, les biens sont évalués à leur coût historique qui est déterminé après déduction des taxes récupérables et des remises commerciales, rabais et autres éléments similaires.

Le coût historique est :

- Le coût d'acquisition pour les biens acquis à titre onéreux ;
- Le coût de production pour les biens produits par l'entreprise elle-même.

I.2.2 : L'amortissement

L'amortissement est défini suivant le PCN comme « la constatation comptable de la perte subie par la valeur d'actif des investissements qui se déprécient nécessairement avec le temps, permettant ainsi de recouvrer les fonds investis »¹⁴. Mais avec l'apparition du nouveau système comptable et financier, l'amortissement est considéré comme « la constatation de la consommation des avantages économiques attendue de l'actif, ou encore, il correspond à la répartition systématique du montant amortissable d'un actif sur sa durée d'utilité ».¹⁵

I.2.3 : Les pertes de valeurs

L'IAS 36 définit la procédure à utiliser pour identifier les actifs qui ont subi une perte de valeur. Elle indique également la façon de la détermination de la dépréciation.

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

I.3 : Concepts généraux d'amortissement

Afin de traiter les amortissements, quelques définitions semblent nécessaires :

I.3.1 : La base amortissable

Le montant amortissable d'un actif est égal à la valeur brute (coût d'acquisition ou de production), diminuée de la valeur résiduelle du cet actif.

¹⁴ Cid BENAIBOUCHE. Mohand, « *Initiation à la nouvelle technique comptable* », édition 95 Revue et Corrigée, 1996, p.372.

¹⁵ DUMALANEDE. Eric, Op. cit, p.162.

$$\text{Base Amortissable} = \text{Valeur brute} - \text{Valeur résiduelle}$$

I.3.2 : La valeur résiduelle

Montant net qu'une entité s'attend à obtenir pour un actif à la fin de sa durée d'utilité après déduction des coûts de sortie attendus.¹⁶

Généralement, la valeur résiduelle n'est pas significative, elle n'influe pas sur le montant amortissable. Mais s'il s'avère que cette dernière est significative, et qu'elle peut être mesurée de façon fiable, il faut en tenir compte dans le calcul du montant amortissable.¹⁷

I.3.3 : La durée d'utilité

La durée d'amortissement d'un actif est définie en fonction de l'utilité attendue de cet actif pour l'entreprise. L'estimation de la durée d'utilité d'une immobilisation corporelle est affaire de jugement basée sur l'expérience de l'entreprise pour des actifs similaires. Il convient de prendre en compte les éléments suivants¹⁸ :

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

I.3.4 : L'annuité d'amortissement

L'annuité d'amortissement est le montant de l'amortissement pratiqué annuellement à la fin de l'exercice comptable, et pour la déterminer on utilise un taux appelé taux d'amortissement.

I.3.5 : Les modes d'amortissement

Le mode d'amortissement doit permettre de traduire au mieux le rythme de consommation des avantages économiques attendus de l'actif par l'entité. Il est appliqué de manière constante

¹⁶ Annexe n° 3, Journal Officiel de la République Algérienne n° 19, portant système comptable financier, du 28 Rabie El Aouel 1430 correspondant au 25 mars 2009, p.76.

¹⁷TAZDAIT. Ali, Op. cit, p.242.

¹⁸ Idem, p.242-243.

pour tous les actifs de même nature ayant des conditions d'utilisation identiques. Le mode linéaire est appliqué à défaut de modes mieux adaptés.¹⁹

I.3.5.1 : Le mode d'amortissement linéaire « constant »

Le montant amortissable de l'immobilisation est réparti par fractions égales sur toute sa durée d'utilisation. L'amortissement est calculé à partir de la date de mise en service, lorsque l'immobilisation a été acquise en cours d'exercice, l'annuité d'amortissement doit être calculée au prorata du temps réel d'utilisation pendant cet exercice.

I.3.5.2 : Le mode d'amortissement dégressif

L'amortissement dégressif est la prise en charge d'une immobilisation étalée sur une période donnée de façon à prendre plus de charges au début qu'à la fin. L'amortissement annuel est calculé de manière dégressive ou décroissante en appliquant un taux fixe à la valeur restant à amortir ou valeur résiduelle.

I.3.5.3 : Comparaison des deux modes d'amortissements

Le mode linéaire est le mode économiquement justifié. Il dépend de l'utilisation des avantages acquis au fur et à mesure de sa durée ou de son rythme de consommation. Mais si un bien ouvre droit à un amortissement dégressif, celui-ci sera traité comme un avantage fiscal et assimilé à un amortissement fiscal.

Le tableau ci-dessous présente les divergences existantes entre les deux modes.

Tableau n° 02 : Comparaison des deux modes d'amortissement

	Amortissement linéaire	Amortissement dégressif
Cadre juridique	Système de droit commun applicable à toutes les immobilisations amortissables.	Système réglementé article 174-2 du code des impôts directs applicable uniquement aux biens neufs <ul style="list-style-type: none"> - Biens d'équipements industriels : machines, outils... - Biens mobiliers et immobiliers dans l'hôtellerie - Immeubles industriels de construction légère.
Taux	Taux linéaire annuel :	Taux dégressif fiscal :

¹⁹ BOUVIER. Anne-Marie, DISLE. Charlotte, « Introduction à la comptabilité : cas pratique », édition Dunod, Paris, 2008, p.198.

	$t = \frac{100\%}{\text{Durée d'utilisation}}$	td : taux linéaire × coefficient fiscal*
Calcul de l'annuité	<p>$A = BA \times t \times n/360$</p> <p>BA : base amortissable.</p> <p>Au prorata temporis, en fonction du nombre de jours d'utilisation « n » (moins de 30 j, années de 360 j). L'amortissement est calculé à partir de la date de mise en service.</p>	<p>$A = VNC \times td \times m/12$</p> <p>VNC : valeur nette comptable.</p> <p>Au prorata temporis en mois entier « m ».</p> <p>L'amortissement est calculé à partir du 1^{er} jour du mois d'acquisition et non du mois de mise en service.</p>
Calcul des dernières annuités	<p>La dernière annuité doit être le complément de la première annuité pour obtenir une VNC = 0.</p> <p>En conséquence, un amortissement de 5 ans peut concerner 6 années civiles.</p>	<p>Pour obtenir une VNC = 0, pratique de l'amortissement linéaire à la place du dégressif, à partir de l'année où le taux linéaire, calculé sur le nombre d'années restant, devient supérieur au taux dégressif.</p>

Source : DUMALANEDE. Eric, « *Comptabilité générale conforme au SCF et aux normes IAS/IFRS* », éditions Berti, Alger, 2009, p.164-165.

* : Le coefficient fiscal

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

I.3.5.4 : Le mode d'amortissement par unités d'œuvre ou de production

Ce mode donne lieu à une charge basée sur l'utilisation ou la production prévue de l'actif. Cet amortissement se base sur les deux éléments suivants :

- La capacité de production prévue par l'immobilisation ;
- La durée du service en production de l'immobilisation.

Le taux d'amortissement annuel correspond à la quantité prévisionnelle d'unités d'œuvre produites dans l'année sur le nombre prévisionnel total d'unités d'œuvre produites sur la durée de service du bien.

En plus de ces trois modes d'amortissement, le nouveau référentiel retient l'amortissement progressif qui conduit à une charge croissante sur la durée d'utilité de l'actif.

I.3.6 : Le plan d'amortissement

Le plan d'amortissement est la traduction comptable de la répartition de la valeur amortissable d'un actif selon le rythme de consommation des avantages économiques attendus en fonction de son utilisation probable.

I.4 : La dépréciation d'actifs

Selon IAS 16, la dépréciation reflète une perte de valeur sur un actif donné, résultant d'une baisse de rendement (faible performance), d'une concurrence accrue... Cette notion est différente de l'amortissement, qui est défini comme étant une consommation d'avantages économiques.²⁰

I.4.1 : Définition de la dépréciation

Les dépréciations sont définies comme étant des pertes de valeur constatées sur un actif susceptible de générer des entrées de trésorerie indépendamment des autres actifs. Ainsi, cette dépréciation ou perte de valeur est le montant de l'excédent de la valeur nette comptable du bien ou de l'unité de trésorerie sur sa valeur recouvrable.

I.4.1.1 : La valeur recouvrable

La valeur recouvrable appelée également la valeur actuelle est la valeur la plus élevée de la valeur vénale ou de la valeur d'usage d'un bien²¹.

✓ La valeur vénale

La valeur vénale ou la juste valeur nette des coûts de cession est le montant qui pourrait être obtenu, à la date de clôture, de la vente d'un actif lors d'une transaction conclue à des conditions normales de marché, net des coûts de sortie.²²

✓ La valeur d'utilité

La valeur d'utilité ou la valeur d'usage d'un actif est la valeur des avantages économiques futurs attendue de son utilisation et de sa sortie. Elle est calculée à partir des estimations des avantages futurs attendus.²³

²⁰ KADDOURI. Amar, MIMECHE. Ahmed, Op. cit, p.167.

²¹ GEORGES. Langlois, MICHELINE. Friédérich, « *Comptabilité financière, comptabilité générale* », édition Foucher, Vanves, 2007, p.206.

²² BOUVIER. Anne-Marie, DISLE. Charlotte, Op. cit, p.216.

²³ Idem, p. 217.

Dans le cas où un actif ne génère pas directement de flux de trésorerie, sa valeur recouvrable est déterminée pour l'unité génératrice de trésorerie à laquelle il appartient.²⁴

I.4.1.2 : L'unité génératrice de trésorerie

Lorsqu'il n'est pas possible d'estimer la valeur recouvrable d'un actif pris individuellement, l'entreprise doit appliquer la méthode de l'unité génératrice de trésorerie « UGT ».²⁵

L'unité génératrice de trésorerie d'un actif est le plus petit groupe d'actifs qui inclut l'actif et dont l'utilisation continue génère des entrées de trésorerie qui sont largement indépendantes des entrées de trésorerie générées par d'autres actifs ou groupes d'actifs.

I.4.2 : Indices de dépréciation

Une entreprise doit au minimum considérer les indices suivants qui ne sont pas exhaustifs pour apprécier si un actif a perdu de sa valeur.

1.4.2.1 : Les indices externes

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

1.4.2.2 : Les indices internes

- ✓ Il existe un indice d'obsolescence ou de dégradation physique d'un actif ;
- ✓ Des changements importants, ayant un effet négatif sur l'entreprise, sont survenus au cours de l'exercice ou sont susceptibles de survenir dans un proche avenir, dans le degré ou le mode d'utilisation d'un actif tel qu'il est utilisé ou qu'on s'attend à utiliser. Ces

²⁴Article n° 112-6, Journal Officiel de la République Algérienne n° 19, portant système comptable financier, du 28 Rabie El Aouel 1430 correspondant au 25 mars 2009, p.07.

²⁵TAZDAIT. Ali, Op. cit, p.257.

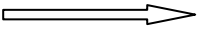
changements incluent des plans d'abandon ou de restructuration du secteur d'activité auquel un actif appartient ou des plans de sortie d'un actif avant la date prévue auparavant ;

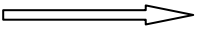
- ✓ Des indications provenant du système d'informations internes montrent que la performance économique d'un actif est ou sera moins bonne que celle attendue.

I.4.3 : Les tests de dépréciation

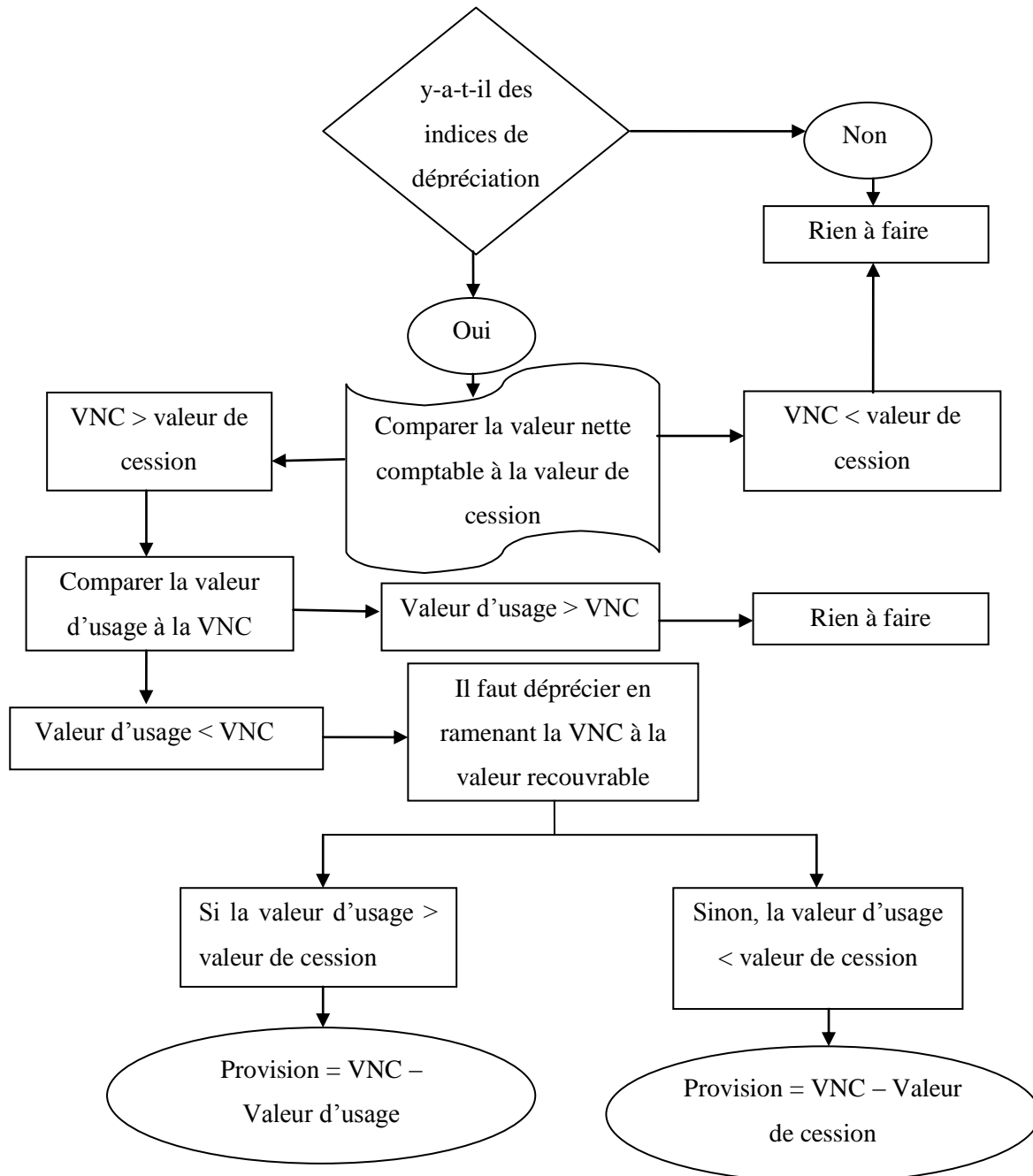
Si un de ces indices existe, l'entreprise doit effectuer un test de dépréciation en comparant la valeur recouvrable de l'actif à sa valeur nette comptable.

Un actif subit une dépréciation si la valeur recouvrable (VR) est devenue notablement inférieure à sa valeur nette comptable (VNC).

$VR > VNC$  pas de dépréciation

$VR < VNC$  dépréciation

Sous la condition que l'entreprise continue à utiliser le bien, la dépréciation a pour objet d'ajuster la valeur nette comptable de manière à ramener l'immobilisation à sa valeur recouvrable.

Figure n° 01 : Méthodologie schématique de dépréciation des actifs

Source : Réalisée par nos soins à l'aide des données de TOURON. Philippe, TONDEUR. Hubert, « *Comptabilité en IFRS* », édition Organisation, Paris, 2004, p.54.

I.4.4 : La reprise d'une perte de valeur

Selon la norme IAS 36, une entité doit apprécier, à chaque date de reporting, s'il existe un indice montrant qu'une perte de valeur comptabilisée au cours de périodes antérieures pour un actif est susceptible de ne plus exister ou d'avoir diminué. S'il existe un tel indice, l'entité doit estimer la valeur recouvrable de cet actif.

Une perte de valeur comptabilisée au cours de périodes antérieures pour un actif doit être reprise si, et seulement si, il y a eu un changement dans les estimations utilisées pour déterminer la valeur recouvrable de l'actif depuis la dernière comptabilisation d'une perte de valeur. Si tel est le cas, la valeur comptable de l'actif doit être augmentée à hauteur de sa valeur recouvrable, dans la limite fixée par le paragraphe suivant. Cette augmentation se traduit par la reprise d'une perte de valeur.

La valeur comptable d'un actif, augmentée en raison de la reprise d'une perte de valeur ne doit pas être supérieure à la valeur comptable qui aurait été déterminée (nette des amortissements) si aucune perte de valeur n'avait été comptabilisée pour cet actif au cours d'exercices antérieurs.

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

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

La reprise d'une perte de valeur d'une unité génératrice de trésorerie UGT doit être affectée aux actifs de l'unité, au prorata des valeurs comptables de ces actifs. Ces augmentations de valeurs comptables doivent être traitées comme des reprises de pertes de valeur d'actifs isolés.

Lors de la répartition d'une reprise de perte de valeur d'une UGT, la valeur comptable d'un actif ne doit pas être augmentée au-delà du plus faible :

- de sa valeur recouvrable (si on peut la déterminer) ; et
- de la valeur comptable qui aurait été déterminée (nette des amortissements) si aucune perte de valeur n'avait été comptabilisée pour l'actif au cours de périodes antérieures.

Le montant de la perte de valeur qui, par ailleurs, aurait été affecté à l'actif, doit être réparti au prorata entre les autres actifs de l'unité.

Section II : La méthode de la réévaluation

La réévaluation constitue une technique comptable qui permet d'effectuer des ajustements de valeur sur l'ensemble des immobilisations corporelles. Elle sert à remplacer la valeur comptable d'un bien par sa juste valeur.²⁶

Cette section, se focalisera sur la présentation de cette méthode, en mettant l'accent sur la présentation de la juste valeur, de quelques conditions de la réévaluation, ainsi que des incidences de cette dernière.

II.1 : Définition de la méthode

Selon la norme IAS 16 : Après sa comptabilisation initiale en tant qu'actif, une immobilisation dont la juste valeur peut être évaluée de manière fiable doit être comptabilisée à son montant réévalué, à savoir sa juste valeur à la date de réévaluation, diminué du cumul des amortissements ultérieurs et du cumul des pertes de valeur ultérieures.

II.2 : Présentation de la juste valeur

Avec la volonté d'accroître le contenu informationnel apporté au marché tout en appréhendant mieux les risques encourus, les normalisateurs internationaux ont orienté la comptabilité vers un nouveau principe, celui de la juste valeur.

II.2.1 : Définitions de la juste valeur

Montant pour lequel un actif pourrait être échangé ou un passif éteint entre parties bien informées, consentantes et agissantes dans des conditions de concurrence normale²⁷.

La juste valeur est définie par l'IASC comme : « le montant pour lequel un actif peut être échangé ou un passif émis entre deux parties volontaires et bien informées dans le cadre d'une transaction à intérêts contradictoires ». ²⁸

La norme IFRS 13 définit la juste valeur 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 ordonnée entre des

²⁶ ESSAYOUTI. Tarek, « Séminaire sur les nouvelles modalités de réévaluation des immobilisations », Alger, 2005, p.03.

²⁷ Annexe n° 3, Journal Officiel de la République Algérienne n° 19, portant système comptable financier, du 28 Rabie El Aouel 1430 correspondant au 25 mars 2009, p.73.

²⁸ CASTA. Jean-François, « La comptabilité en juste valeur, permet-elle une meilleure représentation de l'entreprise ? », Université DAUPHINE Paris, 2003, p.01.

intervenants du marché à la date d'évaluation ; ce prix étant parfois désigné par "prix de sortie" ». ²⁹

II.2.2 : La première apparition de la « juste valeur » dans les normes IAS/IFRS

La première norme internationale dans laquelle on trouve la juste valeur est l'IAS 16 (octobre 1981) : Cette norme est relative au traitement comptable des immobilisations. Elle autorise les entreprises à comptabiliser une immobilisation : « à un montant réévalué, à savoir à sa juste valeur à la date de sa réévaluation, moins tout amortissement cumulé à une date postérieure... La juste valeur est en général la valeur de marché déterminée par estimation. Lorsqu'il n'y a pas d'élément indicatif de la valeur de marché, on utilise le coût de remplacement net d'amortissement ». ³⁰

II.2.3 : Détermination de la juste valeur

L'IFRS 13 indique qu'une entité doit déterminer les éléments suivants afin d'obtenir une évaluation appropriée de la juste valeur : ³¹

- L'actif ou le passif évalué (conforme avec son unité comptable) ;
- Le marché principal (ou le marché le plus avantageux) dans lequel une transaction ordonnée serait effectuée relativement à l'actif ou au passif ;
- Dans le cas d'un actif non financier, l'utilisation optimale d'un actif est la détermination de son utilisation conjointement avec d'autres actifs ou séparément. La ou les techniques d'évaluation appropriées que l'entité doit utiliser pour évaluer la juste valeur en se fondant sur les données qu'un intervenant du marché utiliserait pour fixer le prix de l'actif ou du passif ;
- Les hypothèses que les intervenants du marché utiliseraient pour fixer le prix de l'actif ou du passif.

✓ Le marché principal

Le marché principal est le marché qui offre le plus grand volume et le meilleur niveau d'activité pour l'actif ou le passif. En l'absence de ce marché, le prix de marché le plus avantageux (soit le marché dans lequel l'entité pourrait obtenir le meilleur prix) est utilisé.

²⁹ Deloitte, Pleins feux sur les IFRS, « L'IASB publie une nouvelle norme sur l'évaluation à la juste valeur et les informations à fournir », Bureau mondial des IFRS, Mai 2011, p.02.

³⁰ Manuscrit auteur, « Evaluation a la juste valeur un nouveau modèle comptable ? », publié dans 20^{ème} congrès de l'AFC, European Accounting Association, France, 1999, p.05.

³¹ La norme IFRS 13, de l'IASB.

✓ Utilisation optimale

Pour déterminer l'utilisation optimale d'un actif, l'entité doit évaluer si l'utilisation de l'actif est physiquement possible, légalement admissible et financièrement faisable. À moins que des facteurs relatifs au marché ou autres indiquent le contraire, l'utilisation actuelle d'un actif non financier par une entité est présumée être l'utilisation optimale.

II.2.4 : Les techniques d'évaluation de la juste valeur

Quand les transactions sont directement observables sur un marché, la détermination de la juste valeur peut être relativement simple, mais quand elles ne le sont pas, une technique d'évaluation est utilisée. L'IFRS 13 décrit trois techniques d'évaluation qu'une entité peut utiliser pour déterminer la juste valeur³².

II.2.4.1 : L'approche par le marché

L'entité se fonde sur les prix et d'autres informations pertinentes générées par des transactions de marché sur des actifs, des passifs, ou de groupes d'actifs et de passifs identiques ou comparables (similaires).

II.2.4.2 : L'approche par le résultat

L'entité convertit les montants futurs (comme des flux de trésorerie ou des produits et charges) en un montant unique actualisé.

II.2.4.3 : L'approche par les coûts

Une entité détermine une valeur qui reflète le montant qui serait actuellement requis pour remplacer la capacité de service d'un actif (souvent appelé coût de remplacement actuel).

II.3 : Les conditions de la réévaluation

La réévaluation des immobilisations est autorisée par la norme IAS 16 sous les conditions suivantes :

- La réévaluation n'est possible que si la juste valeur des immobilisations concernées est déterminée de manière fiable ;
- L'évaluation s'effectue sur la base de l'utilisation actuelle du bien. Cependant, si un changement est attendu, ce sont les nouvelles conditions d'utilisation qu'il faut prendre en compte ;

³² La norme IFRS 13, de l'IASB.

- Tous les biens d'une même catégorie doivent être réévalués simultanément afin d'éviter une très grande hétérogénéité dans l'évaluation d'une même rubrique. La réévaluation successive est cependant permise à condition qu'elle soit menée à bien et rapidement ;
- Les réévaluations doivent être pratiquées avec une régularité suffisante pour éviter tout écart significatif entre la valeur comptable nette des actifs et la nouvelle valeur résultant de la réévaluation ;
- Lorsque la juste valeur d'un actif réévalué diffère significativement de sa valeur comptable, une nouvelle réévaluation est nécessaire ;
- Pour la réévaluation des immobilisations non soumises à des fluctuations importantes de valeur, une périodicité de 3 à 5 ans peut être suffisante ;
- Pour les immobilisations constituées de plusieurs éléments, la réévaluation sera faite comme s'il s'agissait d'un ensemble. Ensuite, l'écart de réévaluation sera réparti sur les différents composants, au prorata de leur valeur brute ou de leur valeur nette. Les éléments sans valeur ou dont la valeur ne peut être déterminée isolément ne sont pas inclus dans la répartition proportionnelle.

II.4 : Les incidences de la réévaluation

La réévaluation a des effets à la fois sur la dotation aux amortissements, et sur la situation économique de l'entreprise.

✓ Les incidences sur la comptabilisation des dotations aux amortissements

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

Le plan comptable ne s'est pas prononcé sur le traitement comptable du supplément d'amortissement généré par la réévaluation.

En IFRS, le supplément d'amortissement égal à la quote-part étalée de l'écart de réévaluation est imputé dans les capitaux propres et non pas au compte de résultat.

En droit fiscal, l'article 10 de la loi des finances complémentaire pour 2009 « a indiqué que le supplément des dotations aux amortissements dégagé des opérations de réévaluation sera rapporté au résultat de l'année ».

✓ Les incidences sur la situation économique de l'entreprise

Les incidences de la pratique de réévaluation peuvent être résumées de la façon suivante :

- L'opération de réévaluation est une opération coûteuse. Donc pour y procéder les directeurs doivent avoir des encouragements bien fondés. L'intention est un élément important dans la prise de la décision de réévaluation ;
- La réévaluation donne la possibilité aux entreprises en difficulté de gonfler leurs capitaux propres, leur permettant ainsi d'accroître leur capacité d'endettement. En outre, elle peut être une solution pour les entreprises craignant de faire l'objet d'une tentative de prise de contrôle. Une révision vers la hausse de la valeur des actifs peut rendre l'offre de l'acquéreur moins attractive ;
- Cette modalité d'augmentation des capitaux propres permet de modifier la structure financière de l'entreprise en améliorant les ratios d'indépendance financière (fonds propres / ressources durables), d'endettement (dettes financières / fonds propres) et d'autonomie financière (fonds propres / total bilan) ;
- La révision à la hausse de la valeur des actifs entraîne un accroissement de la base amortissable. Ceci, implique donc une augmentation des amortissements futurs. Par conséquent, et pour contourner l'attention des pouvoirs politiques et des groupes de pression, les entreprises de grande taille ont tendance à procéder à la réévaluation vers la hausse de leurs actifs ;
- De plus, et pour éviter une dégradation de leurs résultats futurs, les dirigeants des entreprises ont tendance à ne réévaluer que les actifs non amortissables ;
- La réévaluation vers la hausse affecte directement les capitaux propres des actionnaires et réduit le résultat comptable ce qui a tendance à réduire la propension des parties prenantes à transférer les richesses à l'extérieur de la firme.

Section III : L'apport des méthodes d'évaluation comptable à la performance de l'entreprise

La fonction de l'entreprise n'a de signification que dans le cadre de l'environnement complexe dans lequel elle évolue. Elle n'est qu'un sous-système du système général formé par l'ensemble des relations économiques, financières et sociales. De ce fait, l'objectif primordial de cette dernière est d'accroître sa rentabilité à travers l'utilisation d'un certain nombre de méthodes d'évaluation comptable qui se considère comme un outil afin de tenir au mieux son niveau de performance.

L'objet principal de cette section est de présenter la notion de performance, traiter par la suite quelques limites du coût historique, les différents avantages de la méthode de réévaluation et enfin, développer la relation existante entre la juste valeur et la mesure de la performance.

III.1 : Présentation de la performance de l'entreprise

Le terme « performance » est couramment utilisé dans les appréciations portées sur les entreprises : performance globale, types de performance, indicateurs de performance, rémunérer la performance, etc.

Chacun s'interroge cependant sur ce qu'est une entreprise ou organisation performante, cette interrogation montre que la notion de performance est multidimensionnelle, ce qui pose la question de sa définition, de ses types et ses indicateurs.

III.1.1 : Définitions de la performance

La notion de performance appartient à un champ conceptuel très vaste, ce qui la rend difficile à définir d'une manière précise. En effet, il existe plusieurs définitions distinctives selon le domaine touché et le champ d'utilisation.

En matière de gestion, la performance est la réalisation des objectifs organisationnels³³.

La performance est aussi définie comme : « le degré d'accomplissement des buts, des objectifs, des plans ou des programmes que s'est donné une organisation ». ³⁴ Donc la performance est le degré d'adéquation atteint par l'organisation par rapport aux finalités et buts définis et aux planifications tracées.

Par ailleurs, être performant c'est être efficace et efficient :

- ✓ **Efficacité** : une action ou une organisation est efficace si elle atteint le ou les objectif(s) assigné(s) ;³⁵
- ✓ **Efficience** : une action est efficiente si la minimisation des ressources pour la réaliser a été obtenue.³⁶

III.1.2 : Les types de performance

On distingue deux types de performances à savoir la performance externe (qui s'adresse de façon générale aux acteurs en relation contractuelle avec l'organisation), et la performance interne (qui concerne essentiellement les acteurs de l'organisation). Pour mieux illustrer cette distinction, il y a lieu de présenter un tableau des divergences existantes entre les deux types.

³³ DORIATH. Brigitte, GOUJET. Christian, « *Gestion prévisionnelle et mesure de la performance* », édition Dunod, Paris, 2002, p.168.

³⁴ MARTINET. Alain-Charles, SILEM. Ahmed, « *Lexique de gestion* », édition Dalloz, Paris, 2005, p.399.

³⁵ ALAZARD. Claude, SEPARI. Sabine, « *Contrôle de gestion corrigés du manuel* », édition Dunod, Paris, 2004, p.03.

³⁶ Idem, p.10.

Tableau n° 03 : La comparaison des performances interne et externe.

Performance externe	Performance interne
Est tournée principalement vers les actionnaires et les organismes financiers	Est tournée vers les managers
Porte sur le résultat, présent ou futur	Porte sur le processus de construction du résultat à partir des ressources de l'organisation
Nécessite de produire et de communiquer les informations financières	Nécessite de fournir les informations nécessaires à la prise de décision
Génère l'analyse financière des grands équilibres	Aboutis à la définition des variables d'action
Donne lieu à un débat entre les différentes parties prenantes	Requiers une vision unique de la performance afin de coordonner les actions de chacun vers un même but.

Source : DORIATH. Brigitte, GOUJET. Christian, « *Gestion prévisionnelle et mesure de la performance* », édition Dunod, Paris, 2002, p.170.

III.1.3 : Les indicateurs de la performance

L'indicateur n'est pas une mesure objective, mais il est construit par l'auteur, il lui permet de mettre en relation l'action qu'il conduit avec les objectifs qu'il poursuit. L'indicateur de performance n'est pas nécessairement un chiffre, il peut être un jugement qualitatif, un signe binaire, un graphique, etc. En effet, pour arriver à alerter les dirigeants de l'entreprise sur l'évolution de l'activité, il suffira de bien observer régulièrement les indicateurs influençant de façon significative la performance.

On distingue deux catégories d'indicateurs :

- ✓ **Les indicateurs de moyens** : ils mesurent la consommation des moyens nécessaires à l'activité (quantité de matières premières, délais d'approvisionnement, nombre d'heures d'atelier) ;
- ✓ **Les indicateurs de résultat** : ils mesurent le niveau de réalisation des objectifs qualitatifs et quantitatifs (chiffre d'affaires, degrés de satisfaction de la clientèle...).

III.2 : Certaines limites du coût historique

La remise en question du principe de prudence et corollairement du coût historique par les normes IFRS est faite en raison de certaines limites :

- ✓ L'évaluation au coût historique consiste à enregistrer les entrées de biens dans le patrimoine de l'entreprise à leur coût d'acquisition, coût historique, sans modification ultérieure même si la valeur réelle change ensuite. Ce qui on ne retrouve pas pratiquement dans les normes IFRS ;
- ✓ L'absence des règles sur les modalités d'évaluation des amortissements, seule la dotation annuelle affecte le résultat de la période ;
- ✓ La comptabilisation au coût historique implique un immobilisme excessif des mouvements des prix des actifs ;
- ✓ Avec l'évaluation au coût historique, les entreprises qui ont une vision de court terme préfèrent vendre des actifs dont la valeur s'est récemment appréciée, puisque étant comptabilisés au coût historique, ils sont sous-valorisés ;
- ✓ L'évaluation au coût historique repose sur les prix de transaction passés, si bien que les valeurs comptables ne sont pas sensibles aux signaux de prix les plus récents, d'où des décisions inefficaces.

III.3 : Les avantages de la méthode de réévaluation

La méthode de réévaluation consiste à évaluer les actifs à leurs justes valeurs. Cette évaluation peut être le fondement d'un nouveau modèle de représentation comptable de l'entreprise dont l'objectif serait de mieux traduire dans les états financiers l'incertitude affectant les prévisions de cash-flows et les opportunités d'investissement.

III.3.1 : La prévisibilité

L'évaluation à la juste valeur permet de prévoir, au mieux, les flux de trésorerie futurs dans la mesure où elle intègre, par construction, ces flux financiers futurs. La « juste valeur » privilégie les objectifs des investisseurs lors de la diffusion des informations comptables.

III.3.2 : La comparabilité

La juste valeur permet de présenter des actifs équivalents pour des valeurs comparables, quelle que soit leur date d'entrée dans les comptes. Cette notion permet de reproduire les systèmes comptables sur les systèmes de gestion qui sont utilisés par l'entreprise.

III.3.3 : La neutralité

La juste valeur étant déterminée par référence à des données externes, soit directement par des valeurs de marché, soit en l'absence de marché actif, par référence à un modèle fondé sur des paramètres issus de données externes, elle apparaît comme étant une valeur « neutre », c'est-à-dire non influencée par l'entreprise elle-même.

III.3.4 : Le rapprochement

La mise en place de la juste valeur avait pour objectif de rapprocher la valeur comptable de la valeur de marché et donc de faciliter le travail des valorisations des sociétés par des tiers, de donner via la comptabilité une image plus réelle de la valeur de l'entreprise.

III.3.5 : La réduction des plus ou moins values

En actualisant à chaque arrêté des comptes la valeur des actifs, cette méthode réduit les plus ou moins-values potentielles qui n'étaient auparavant pas prises en compte dans les bilans. Elle devrait donc réduire la volatilité des valorisations des sociétés, puisque dans la méthode antérieure, ces plus ou moins values n'étaient constatées que lors d'un transfert de propriété de chacun des actifs concernés.

III.4 : Corrélation entre juste valeur et mesure de performance

Fournir une information utile et pertinente sur la performance de l'entreprise, sur sa situation financière et aussi sur l'évolution de cette dernière constitue l'objectif recherché par les états financiers.

Actuellement, l'information comptable basée sur le coût historique, s'avère inadaptée pour fournir une information comptable et financière pertinente et fiable pour la prise de décision à ses différents utilisateurs dont principalement les managers de l'entreprise.

La notion de juste valeur est introduite, bien que non encore généralisée dans le système comptable international, afin de remédier à cette limite du coût historique et d'accroître la pertinence de l'information sur la performance de l'entreprise.

La mesure de performance d'une entreprise se fait sur la base du résultat net, dans les modèles comptables classiques. Néanmoins, dans les normes IAS/IFRS, cette mesure privilégie le bilan. Ainsi, la performance se mesure dans les comptes de l'entreprise, lesquels décrivent parfois assez parfaitement toutes les forces et vulnérabilités d'une firme.

L'utilité de la notion de juste valeur dans la mesure de la performance de l'entreprise peut être appréhendée à travers la comparaison des performances inter entreprises.

Le modèle comptable basé sur la juste valeur permet une harmonisation des méthodes d'évaluations et de présentations de l'information financière pour toutes les entreprises, soit d'un même secteur d'activité ou de secteurs différents, ce qui facilite et rend plus aisée la comparaison des performances entre ces entreprises.

En se référant à des données exogènes et facilement accessibles (les valeurs de marché ou, à défaut de marché actif, les valeurs du modèle reposant sur des paramètres externes), cette approche facilite le rapprochement du résultat comptable et du résultat économique. Ceci est de nature à assurer la neutralité et l'unicité de l'information produite par les entreprises et à redonner plus d'exhaustivité à la mesure des performances.

A partir de ce qui a été développé dans ce chapitre, nous pouvons constater que face aux dysfonctionnements dus à l'utilisation du modèle d'évaluation au coût historique, et afin d'améliorer la pertinence de l'information comptable, les organismes de normalisation ont mis en œuvre un programme visant à passer à l'utilisation du coût historique, le plus souvent en fonction de l'intention de l'entreprise en matière de détention de ses actifs, et à promouvoir le concept de juste valeur.

Le mode d'évaluation des immobilisations corporelles se fait à base de deux méthodes, l'une s'appuie sur l'évaluation d'un actif immobilisé à son coût, c'est-à-dire après déduction du cumul des amortissements et des pertes de valeurs portées à cet actif, et l'autre sur la réévaluation d'un actif qui s'effectue par le remplacement de sa valeur nette comptable par la juste valeur et donc d'élaborer une véritable politique de prix.

Ces méthodes offrent l'opportunité aux entreprises d'adapter et d'améliorer leurs processus de gestion qui rend l'entreprise plus performante.

chapitre III

Evaluation et comptabilisation des immobilisations corporelles

Chapitre III : Evaluation et comptabilisation des immobilisations corporelles

Tout projet, pour être mis en œuvre, nécessite des investissements. Investir, c'est mobiliser des ressources financières afin de procurer à l'entreprise un avantage économique durable. En comptabilité, l'investissement se concrétise sous la forme d'immobilisation.

Les immobilisations corporelles constituent souvent une part majeure de l'actif total de l'entreprise d'où leur importance dans la présentation de la situation financière. Elles concernent donc la partie la plus importante des investissements productifs et par conséquent, nécessitent un traitement comptable assez souple pour ce qui est de l'évaluation initiale et plutôt malaisé pour ce qui est de l'évaluation postérieure.

Ce chapitre est consacré à l'évaluation des immobilisations corporelles et leurs comptabilisations.

Celui-ci est composé de trois sections : la première se focalisera sur quelques notions de base des immobilisations corporelles, les deux sections restantes se pencheront sur l'évaluation des immobilisations corporelles suivant les deux méthodes.

Section I : Les immobilisations corporelles : notions de base

Les biens destinés à rester durablement dans l'entreprise constituent des immobilisations. Elles se répartissent en trois catégories distinctes : incorporelles, corporelles, financières.

L'objet principal de cette section est de présenter les immobilisations corporelles, ainsi que leurs méthodes d'évaluations et de comptabilisation.

I.1 : Définition des immobilisations corporelles

Selon les termes du nouveau plan comptable : « une immobilisation corporelle est un actif corporel détenu par une entité pour la production, la fourniture d'actif ou de service, la location, utilisation à des fins administratives, et dont la durée d'utilisation est censée se prolonger au-delà de la durée d'un exercice ».³⁷

Une immobilisation corporelle doit être enregistrée à l'actif lorsque :³⁸

³⁷ TAZDAIT. Ali, Op. cit, p.219.

³⁸ LE MANH. Anne, MAILLET-BAUDRIER. Catherine, « Normes comptables internationales IAS/IFRS », édition Berti, Alger, 2007, p.51.

- les avantages économiques futurs et les risques associés à cet actif doivent normalement aller à l'entreprise sur la base des indications disponibles lors de la comptabilisation initiale ;
- le coût de cet actif pour l'entreprise peut être évalué de façon fiable.

D'autres caractéristiques d'une immobilisation corporelle peuvent être citées :

- Elle constitue une ressource économique contrôlée par l'entité ;
- Elle découle d'opérations ou de faits passés ;
- Elle représente des avantages économiques futurs dont la réalisation est prévue, c'est-à-dire raisonnable d'envisager ou d'y croire ;
- Elle est destinée à être utilisée d'une façon durable ;
- La durée économique dépasse une année.

I.2 : Classification des immobilisations corporelles

Le tableau ci-après présente les différents types d'immobilisations corporelles.

Tableau n° 04 : La liste des immobilisations corporelles

Numéro du compte	Nom du compte	Eléments constitutifs
211	Terrains	Dans ce poste est portée la valeur des terrains de l'entreprise ventilés en terrains de construction et chantiers, carrières et gisements et les autres terrains.
212	Agencement et aménagement des terrains	Il comprend le coût des travaux destinés à préparer le terrain à son utilisation finale. Les dépenses peuvent concerner les travaux préliminaires effectués sur le terrain (sondage), les clôtures et les divers travaux d'agencement et d'aménagement (travaux de raccordement de l'eau, d'électricité, etc.)
213	Constructions	Ce compte regroupe les bâtiments (industriels, administratifs et commerciaux), les installations générales (installation d'eau, de gaz, etc.), les aménagements et les ouvrages d'art.
215	Installations techniques	Ce compte comprend la valeur brute des biens

	matériels et outillages industriels	de toute nature, meubles ou immeubles, acquis ou créés par l'entreprise, pour être utilisés comme instrument de travail. Il comprend également le matériel en réserve et les pièces de rechange spécifiques de première dotation.
218	Autres immobilisations corporelles	2181 matériels de transport. 2182 matériels de bureau et informatique. 2183 mobilier. 2184 emballages récupérables.

Source : DUMALANEDE. Eric, « *Comptabilité générale conforme au SCF et aux normes IAS/IFRS* », éditions Berti, Alger, 2009, p.145.

I.3 : Evaluation initiale des immobilisations corporelles

Une immobilisation corporelle qui remplit les conditions pour être comptabilisée en tant qu'actif doit être initialement évaluée à son coût.³⁹ Le coût est le montant de trésorerie ou d'équivalent 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.

I.3.1 : Immobilisations acquises : coût d'acquisition

Chaque immobilisation corporelle est comptabilisée en tant qu'actif dont le coût d'acquisition est déterminé par l'addition des éléments suivants :

- ✓ **Le prix d'achat :** convenu après déduction des taxes légalement récupérables ainsi que des RRR (remises, rabais et ristournes) obtenus sur achats et escomptes de règlement.
- ✓ **Les coûts directement attribuables :** c'est-à-dire les coûts engagés pour mettre le bien en place et en état de fonctionner, selon l'utilisation prévue par la direction. Par exemple, les frais de transit, de transport, les droits de douane, les taxes non récupérables, les frais de livraison, etc.
- ✓ **Les coûts de démantèlement :** il s'agit de l'estimation initiale des coûts de démantèlement, d'enlèvement et de restauration du site sur lequel l'immobilisation est située.
- ✓ **Les coûts d'emprunt :** les coûts d'emprunt directement destinés à financer l'acquisition d'un actif éligible peuvent être inclus dans le coût de l'actif lorsqu'ils remplissent certaines conditions (une période de préparation supérieure à 12 mois).

³⁹ Paragraphe 14, IAS 16 de l'IASB.

Sont exclus du coût d'acquisition d'une immobilisation corporelle :

- Les frais généraux administratifs ;
- Les frais de recherche ;
- Les frais de formation du personnel ;
- Les frais engagés entre la fin de son installation et son utilisation à capacité normale.

I.3.2 : Immobilisations produites par l'entreprise : coût de production

Le coût de production d'une immobilisation corporelle est égal au coût d'acquisition des matières consommées, augmenté des autres coûts engagés au cours des opérations de production, à savoir, les charges directes (main-d'œuvre, fournitures, amortissements, etc.) et indirectes (part des charges de structure qui pèsent sur la production) qui peuvent raisonnablement être rattachées à la production du bien.

Les coûts supportés lors de l'utilisation effective ou du redéploiement de l'actif sont exclus du coût de cet actif.

I.3.3 : Immobilisations reçues à titre gratuit

Les biens reçus à titre gratuit sont comptabilisés à leur juste valeur à la date d'entrée. A défaut de prix de marché observé, l'évaluation à la juste valeur sera déterminée soit par la valeur d'échange sur laquelle s'accorderaient deux parties indépendantes, soit par le prix de marché d'un élément aux caractéristiques proches, soit encore par le calcul de la valeur actuelle nette des flux futurs générés.⁴⁰

I.3.4 : Immobilisations acquises au moyen de subventions

Les biens acquis ou produits avec une subvention doivent être enregistrés à leur coût d'acquisition ou à leur coût de production, sans tenir compte de la subvention.

Chaque année l'entreprise fait une reprise du montant de la subvention au fur et à mesure de l'exécution du plan d'amortissement du bien.

I.3.5 : Immobilisations acquises par voie d'échange

Les immobilisations dont l'acquisition résulte d'un échange contre d'autres actifs non monétaires sont normalement comptabilisées à leur juste valeur.

⁴⁰ TAZDAIT. Ali, Op. cit, p.230.

Toutefois, si la juste valeur de l'actif changé ne peut être déterminée avec fiabilité, l'immobilisation acquise est comptabilisée pour un montant égal à la valeur comptable de l'actif cédé.

Une opération d'échange d'actifs peut s'analyser comme une opération de vente suivie d'une opération d'achat.

I.3.6 : Immobilisations libellées en devises

Suivant les dispositions du plan comptable, une immobilisation acquise en devise est convertie en monnaie nationale par conversion de son coût en devise sur la base du cours de change du jour de la transaction.

I.3.7 : Immobilisations reçues à titre d'apport en nature

Les immobilisations reçues par voie d'apport sont comptabilisées pour les valeurs respectives figurant dans le traité d'apport.

I.3.8 : Les pièces de rechange

Les pièces de rechange et le matériel d'entretien sont habituellement inscrits en stocks et comptabilisés dans le résultat lors de leur consommation. Toutefois, les pièces de rechange principales et le stock de pièces de sécurité constituent des immobilisations corporelles si l'entité compte les utiliser sur plus d'une période. De même, si les pièces de rechange et le matériel d'entretien ne peuvent être utilisés qu'avec une immobilisation corporelle, ils sont comptabilisés en immobilisations corporelles.

I.4 : Comptabilisation des immobilisations corporelles à l'entrée

Les immobilisations corporelles sont, comme tous les actifs, comptabilisées au coût d'acquisition ou, si elles sont fabriquées par l'entreprise elle-même, au coût de production.

I.4.1 : Cas des immobilisations acquises

		Date		
2		Immobilisations (montant HT)	X X	
445		TVA	X X	
	404	Fournisseurs d'immobilisations (à crédit)		X X
	512/530	Comptes de trésorerie (paiement au comptant)		X X

I.4.2 : Cas des immobilisations produites par l'entreprise pour elle-même

		Date		
2		Immobilisations (montant HT)	X X	
445		TVA	X X	
	72	Production immobilisée		X X

I.4.3 : Cas des immobilisations reçues à titre gratuit

		Date		
2		Immobilisations (montant HT)	X X	
	778	Autres produits exceptionnels		X X

I.4.4 : Cas d'une immobilisation complexe

Il convient désormais d'identifier et de comptabiliser séparément les éléments principaux d'immobilisations corporelles devant faire l'objet de remplacement à intervalles réguliers ayant des durées ou un rythme d'utilisation différent de l'immobilisation dans son ensemble.

		Date		
21x1		Immobilisations (structure)	X X	
21x2		Immobilisations (moteur)	X X	
	404	Fournisseurs d'immobilisations		X X
	72	Production immobilisée		X X

I.4.5 : Cas des dépenses ultérieures

La plupart des immobilisations corporelles occasionnent des frais dans les années suivant la mise en service. La question est de savoir si certains d'entre eux peuvent être ajoutés à la valeur des immobilisations concernées.⁴¹

L'IAS 16 pose comme principe que, pour être inscrite au bilan, une dépense doit satisfaire aux conditions générales de comptabilisation d'un actif, c'est-à-dire :

- Etre source de cash-flows probables futurs,
- Et avoir un coût mesurable avec fiabilité.

En conséquence, seules peuvent être capitalisées les dépenses qui améliorent les performances d'une immobilisation par rapport aux prévisions initiales, par exemple :

- les modifications augmentant la durée de vie ou la capacité de l'actif ;
- les modernisations améliorant de manière substantielle la qualité des produits fabriqués ;
- ou l'adoption de nouveaux procédés de production permettant une réduction notable des frais d'exploitation initialement prévus.

A contrario, les réparations et dépenses d'entretien qui permettent seulement à l'actif d'atteindre le niveau de performance attendu au moment de son entrée dans l'entreprise demeurent en charges de l'exercice où elles apparaissent.

L'exploitation de certains actifs est parfois soumise à des contrôles périodiques particulièrement onéreux. C'est le cas, notamment des avions, qui, à intervalles réguliers, doivent subir des inspections techniques lourdes. Pour l'IAS 16, le coût de ces inspections peut être activé (et amorti sur la durée séparant deux inspections).

I.5 : Cas particulier

Parmi les cas particuliers, on distingue les immeubles de placement, et les contrats de location-financement.

I. 5.1 : Immeuble de placement

Un immeuble de placement est un bien immobilier (terrain ou bâtiment) détenu dans le but d'en retirer des loyers ou de réaliser une plus-value.⁴²

Cette définition exclut les actifs :

⁴¹ RAFFOURNIER. Bernard, « *Les normes comptables internationales (IFRS/IAS)* », édition Economica, Paris, 2005, p.135 – 136.

⁴² Idem, p.423.

- utilisés par l'entreprise à la production de biens ou de services (usines, entrepôts...) ou à des fins administratives (siège social) ;
- et ceux destinés à être vendus dans le cadre de l'activité ordinaire de l'entreprise (immeubles détenus par un promoteur dans l'attente de leur commercialisation).

Ne constituent pas non plus des immeubles de placement :

- Ceux qui sont loués à des salariés de l'entreprise ;
- Les immeubles en construction (même s'ils sont destinés à devenir des immeubles de placement) ;
- Et ceux qui sont loués à des locataires par un contrat de location-financement.

Lorsqu'un immeuble comprend une partie louée et une autre occupée par l'entreprise, deux cas sont à envisager :

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

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

I.5.1.1 : Evaluation initiale des immeubles de placement

Lors de leur entrée dans l'entreprise, les immeubles de placement sont comptabilisés à leur coût. Celui-ci est calculé comme pour les autres immobilisations corporelles.

Pour les immeubles faisant l'objet d'une location-financement, le coût correspond à la valeur actuelle des paiements minimaux liés à la location, ou à la juste valeur de l'actif si celle-ci est inférieure.⁴³

I.5.1.2 : Evaluation ultérieure des immeubles de placement

A la clôture de l'exercice, les immeubles de placement peuvent être évalués soit⁴⁴ :

- ✓ au coût amorti qui consiste à les comptabiliser à leur coût d'entrée diminué des amortissements pratiqués et des éventuelles pertes de valeur au travers d'une dépréciation ;

⁴³ RAFFOURNIER. Bernard, Op. cit, p.424.

⁴⁴ KADDOURI. Amar, MIMECHE. Ahmed, Op. cit, p.159.

- ✓ à la juste valeur qui consiste à évaluer les immeubles de placement à leur valeur de marché à la clôture de l'exercice.

Les écarts liés à la juste valeur sont comptabilisés en compte de résultat (et non en capitaux propres comme pour la comptabilisation des écarts de réévaluation).

I.5.2 : Le crédit-bail « contrat de location-financement »

Un contrat de location-financement est un contrat de location ayant pour effet de transférer au preneur la quasi-totalité des risques et des avantages inhérents à la propriété d'un actif. Le transfert de propriété pouvant intervenir ou non in fine.⁴⁵

I.5.2.1 : Critères de classification

Les critères suivants permettant de considérer qu'un contrat de location est un contrat de location-financement. Un seul de ces huit critères peut déterminer le classement d'un contrat comme étant une location-financement :⁴⁶

- L'actif est transféré au preneur en fin de contrat ;
- Le preneur détient l'option d'acheter l'actif à un prix suffisamment inférieur à sa juste valeur à la date où l'option peut être levée ;
- La durée du contrat et la durée de vie de l'actif sont proches ; c'est-à-dire que la durée du contrat, par principe inférieur à la durée de vie du bien, est censée couvrir la quasi-totalité de cette dernière, s'il y a absence de transfert de propriété ;
- La valeur actualisée des paiements minimaux au titre de la location s'élève à la quasi-totalité de la juste valeur de l'actif loué ;
- La nature des actifs loués est telle que seul le preneur peut les utiliser sans leur apporter de modifications majeures ;
- Le preneur assure les charges relatives à une éventuelle résiliation du contrat, au cas où il désire le faire ;
- Les profits et pertes dus à la variation de la valeur résiduelle sont à la charge du preneur ;
- Le preneur a la faculté de poursuivre la location pour une deuxième période, moyennant un loyer sensiblement inférieur au prix du marché.

I.5.2.2 : La comptabilisation des contrats de location-financement

Nous étudierons la question de la comptabilisation des contrats de location-financement aussi bien chez le preneur que chez le bailleur.

⁴⁵ KADDOURI. Amar, MIMECHE. Ahmed, Op. cit, p.187.

⁴⁶ Idem, p.189.

✓ Chez le preneur

Au bilan du preneur, les contrats de location-financement doivent être comptabilisés à l'actif et au passif pour des montants égaux, au commencement du contrat de location, à la juste valeur du bien loué ou, si celle-ci est inférieure, à la valeur actuelle des paiements minimaux au titre de location.

Les paiements au titre de la location doivent être ventilés entre la charge financière et l'amortissement du solde de la dette. La charge financière doit être répartie sur les différentes périodes couvertes par le contrat de location de manière à obtenir un taux d'intérêt périodique constant sur le solde restant dû au passif au titre de chaque période.

Pour chaque exercice comptable, un contrat de location-financement donne lieu à une charge d'amortissement de l'actif amortissable et à une charge financière. La politique d'amortissement des actifs loués doit être cohérente avec celle applicable aux actifs amortissables que possède l'entreprise et la dotation aux amortissements doit être calculée. Si l'on n'a pas une certitude raisonnable que le preneur devienne propriétaire de l'actif à la fin du contrat de location, l'actif doit être totalement amorti sur la plus courte période de la durée du contrat de location et de sa durée d'utilité.⁴⁷

✓ Chez le bailleur

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

La comptabilisation des produits financiers doit s'effectuer sur la base d'une formule traduisant un taux de rentabilité périodique constant sur l'encours d'investissement net restant du bailleur, tel que défini dans le contrat de location-financement.⁴⁸

Section II : Immobilisations corporelles : méthode d'évaluation au coût

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

Cette section sera consacrée à la présentation des différences entre les immobilisations amortissables et non amortissables, la démarche d'amortissement des immobilisations corporelles et leurs comptabilisations ainsi que celle de la dépréciation.

⁴⁷ Paragraphe 12, 17, 19, IAS 17 de l'IASB.

⁴⁸ Idem, paragraphe, 28, 30.

II.1 : Les immobilisations amortissables et non amortissables

L'amortissement d'un actif est la répartition systématique de son montant en fonction de son utilisation⁴⁹. L'utilisation se mesure par la consommation des avantages économiques attendus de l'actif.

Selon les nouvelles règles comptables, « un actif est amortissable si son utilisation par l'entité est déterminable »⁵⁰, c'est-à-dire lorsque l'usage attendu de l'actif est limité dans le temps, notamment pour des raisons physiques, techniques ou juridiques.

Les terrains et constructions sont des actifs distincts, traités séparément en comptabilité même lorsqu'ils sont acquis ensemble. Les terrains ont une durée d'utilité illimitée et ne sont donc pas amortis, sauf quelques exceptions, telles que les carrières et les sites de décharge. Les constructions ont une durée de vie limitée et sont, en conséquence, des actifs amortissables. Une augmentation de la valeur du terrain sur lequel est édiflée une construction n'affecte pas la détermination de la durée d'utilité de la construction.⁵¹

Si le coût du terrain inclut le coût du démantèlement, de l'enlèvement et de la remise en état du site, cette partie de l'actif représentant le terrain est amortie sur la durée des avantages obtenus en encourant ces coûts. Dans certains cas, le terrain lui-même peut avoir une durée d'utilité limitée, auquel cas il est amorti d'une manière reflétant les avantages qui doivent en être retirés.⁵²

Fiscalement, les biens amortissables sont ceux dont la dépréciation est irréversible du fait de l'usage ou du temps.

II.2 : Amortissement des immobilisations corporelles

L'amortissement concerne les immobilisations corporelles à durée de vie déterminée. Chaque partie d'une immobilisation corporelle ayant un coût significatif par rapport à son coût total doit être amortie séparément (amortissement par composant).⁵³

La dotation aux amortissements d'une période est en général comptabilisée dans le résultat. Il arrive toutefois que les avantages économiques futurs représentatifs d'un actif soient absorbés

⁴⁹ MAIRESSE. Marie-Pierre, OBERT. Robert, « *Comptabilité approfondie : manuel et application* », édition Dunod, Paris, 2011, p.78.

⁵⁰ Idem, p.77.

⁵¹ Paragraphe 45, IAS16 de l'IASB.

⁵² Paragraphe 59, norme comptable internationale IAS 16, Journal officiel de l'Union européenne, Règlement (CE) n° 2238/2004 de la commission du 29 décembre 2004.

⁵³ Idem, paragraphe 43.

dans la production d'autres actifs. Dans ce cas, la dotation aux amortissements fait partie du coût de l'autre actif et est incluse dans sa valeur comptable.⁵⁴

Dans la mesure où une entité amortit séparément certains éléments d'une immobilisation corporelle, elle amortit aussi séparément le reste de l'immobilisation. Le reliquat se compose des parties de l'immobilisation qui ne sont pas significatives individuellement. Si une entité a des attentes diverses pour ces parties, des techniques d'approximation peuvent s'avérer nécessaires pour amortir le reliquat de manière à représenter fidèlement le rythme de consommation et/ou la durée d'utilité de ces parties.⁵⁵

Selon le PCN 1975, l'amortissement d'une immobilisation corporelle se calcule sur la base de la durée de vie de l'immobilisation, à partir de la date d'entrer. Par contre, dans le nouveau système comptable financier, l'amortissement suit la durée d'utilité de l'immobilisation, c'est-à-dire, l'amortissement commence dès la mise en service de l'actif.

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

Lorsqu'un tel changement s'avère nécessaire, il est comptabilisé comme un changement d'estimation comptable et la dotation aux amortissements de l'exercice et des exercices futurs sont ajustées.⁵⁶

II.3 : Comptabilisation de l'amortissement

L'amortissement consiste à la constatation de l'amoindrissement de valeur continue et irréversible du potentiel des immobilisations corporelles qui se déprécie avec le temps. Cet amoindrissement peut avoir toutes sortes de causes, y compris l'usure physique, le changement technologique, la politique suivie de renouvellement systématique après un certain temps ou après une certaine capacité d'utilisation... etc.

L'amortissement d'une immobilisation corporelle se comptabilise de la manière suivante :

⁵⁴ Paragraphe 49, norme comptable internationale IAS 16, Journal officiel de l'Union européenne, Règlement (CE) n° 2238/2004 de la commission du 29 décembre 2004.

⁵⁵ Idem, paragraphe 46.

⁵⁶ Article n° 121-8, Journal Officiel de la République Algérienne n° 19, portant système comptable financier, du 28 Rabie El Aouel 1430 correspondant au 25 mars 2009, p.8-9.

		Date		
681		Dotations aux amortissements, provisions et Pertes de valeur d'un actif non courant	XX	
	281	Amortissements des immobilisations corporelles		XX

II.4 : Dépréciation des immobilisations corporelles

La dépréciation d'actif se base sur, l'identification de la perte de valeur, la mesure de cette perte et enfin la constatation comptable de la perte de valeur.

II.4.1 : Identification des actifs à déprécier

Un actif doit être déprécié si et seulement si sa valeur recouvrable devient inférieure à sa valeur comptable⁵⁷.

L'entreprise n'est pas tenue de calculer chaque année la valeur recouvrable de chacun de ses actifs pour déterminer lesquels doivent être dépréciés. La norme IAS 36, prévoit que les tests de dépréciation sont pratiqués seulement si des indices montrent qu'une dépréciation est probable. La norme décrit un processus en trois étapes :⁵⁸

- Suivi d'indicateurs internes et externes annonciateurs de perte de valeur ;
- Lorsque la valeur ou la tendance prise par ces indicateurs laisse anticiper une perte de valeur : calcul de la valeur recouvrable de l'actif ;
- Si la valeur recouvrable est inférieure à la valeur nette comptable : enregistrement d'une dépréciation.

II.4.2 : Le calcul de la valeur recouvrable

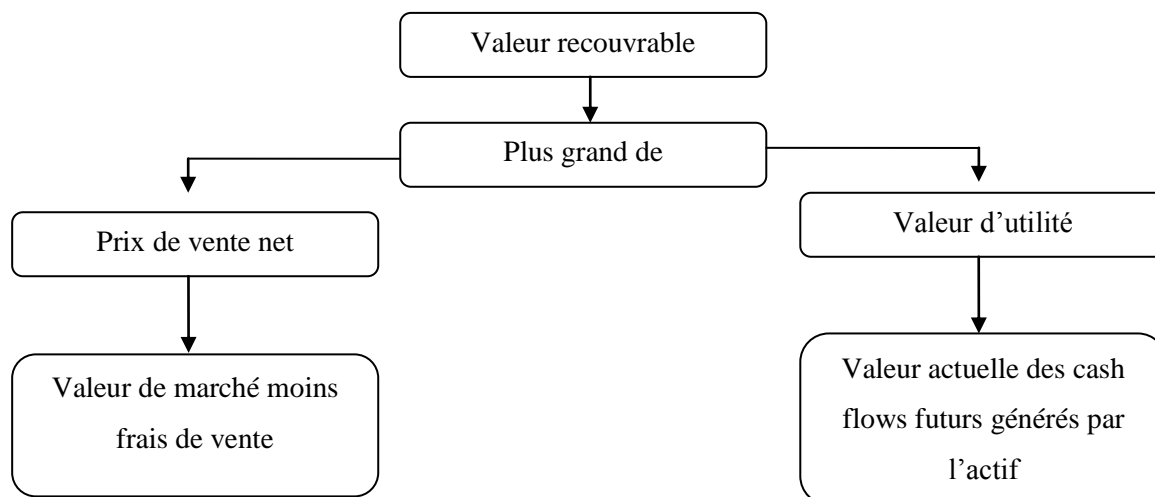
La valeur recouvrable d'un actif représente le montant maximal que l'on peut espérer retirer de l'actif :⁵⁹

- Soit en l'exploitant jusqu'à la fin de sa durée d'utilisation (valeur d'utilité) ;
- Soit en le cédant (juste valeur moins frais de vente).

⁵⁷ RAFFOURNIER. Bernard, Op. cit, p.356.

⁵⁸ Norme IAS 36, « Dépréciation d'actif », Université NANCY2 – Marc GAIGA, 2009, p.04.

⁵⁹ RAFFOURNIER. Bernard, Op. cit, p.356.

Figure n° 02 : Présentation de la valeur recouvrable

Source : Réalisée par nos soins à partir des données de la norme IAS 16.

Il n'est pas toujours nécessaire de déterminer à la fois la juste valeur d'un actif diminuée des coûts de la vente et sa valeur d'utilité. Si l'un ou l'autre de ces montants est supérieur à la valeur comptable de l'actif, l'actif ne s'est pas déprécié et il n'est pas nécessaire d'estimer l'autre montant.⁶⁰

II.4.2.1 : Le calcul de la valeur d'utilité

Le calcul de la valeur d'utilité d'un actif doit refléter les éléments suivants :⁶¹

- Une estimation des flux de trésorerie futurs que l'entité s'attend à obtenir de l'actif ;
- Des attentes relatives à des variations possibles du montant ou de l'échéance de ces flux de trésorerie futurs ;
- La valeur temps de l'argent, représentée par le taux d'intérêt sans risque actuel du marché ;
- Le prix relatif à l'incertitude inhérente à l'actif ;
- D'autres facteurs, tels que l'illiquidité, que les participants du marché refléteraient dans l'estimation des flux de trésorerie futurs que l'entité s'attend à obtenir de l'actif.

L'estimation de la valeur d'utilité d'un actif inclut les étapes suivantes⁶² :

- ✓ L'estimation des entrées et sorties de trésorerie futures générées par l'utilisation continue de l'actif et par sa sortie finale ; et
- ✓ L'application du taux d'actualisation approprié à ces flux de trésorerie futurs.

Pour estimer les flux de trésorerie futurs, il faut se baser sur :

⁶⁰ Paragraphe 19, IAS 36 de l'IASB.

⁶¹ Idem, paragraphe 30.

⁶² TAZDAIT. Ali, Op. cit, p.255.

- Des hypothèses raisonnables et documentées représentant la meilleure estimation par la direction de l'ensemble des conditions économiques qui existeront pendant la durée d'utilité restant à courir de l'actif. Un poids plus important doit être accordé aux indications externes ;
- Les prévisions sont établies sur une période maximum de cinq ans sauf si une durée plus longue peut être justifiée ;
- Au-delà de cinq ans, les projections de flux de trésorerie doivent être estimées par extrapolation en leur appliquant un taux de croissance stable ou décroissant, sans dépasser le taux de croissance moyen à long terme, utilisé, pour les produits, le secteur d'activité de l'entreprise et le pays où elle opère ou pour le marché pour lequel l'actif est utilisé. L'utilisation d'un taux croissant supérieur doit être justifiée.

II.4.2.2 : La juste valeur diminuée des coûts de la vente

La meilleure indication de la juste valeur d'un actif diminuée des coûts de la vente est un prix figurant dans un accord de vente irrévocable signé à l'occasion d'une transaction dans des conditions de concurrence normale, ajusté pour prendre en compte les coûts marginaux directement attribuables à la sortie de l'actif.⁶³

Sinon, en l'absence d'accord de vente irrévocable, deux cas sont possibles :⁶⁴

- ✓ Existence de marché actif : prix de vente sur un marché actif (cours du jour ou de la transaction la plus récente) moins les coûts de sortie ;
- ✓ Meilleure information disponible pour le montant, net des coûts de sortie, qu'une entité pourrait obtenir, à la date de clôture, lors d'une transaction dans des conditions de concurrence normale entre des parties bien informées et consentantes.

Prendre en compte le résultat de transactions récentes portant sur des actifs similaires dans le même secteur d'activité.

Les coûts de sortie, autres que ceux déjà comptabilisés en tant que passifs, sont déduits pour déterminer la juste valeur diminuée des coûts de la vente. Ces coûts de sortie sont : les frais d'actes, les droits de timbre et taxes similaires liées à la transaction, les coûts d'enlèvement de l'actif et les coûts marginaux directs engagés pour mettre l'actif en état d'être vendus. Toutefois, les indemnités de fin de contrat de travail et les coûts associés à la réduction ou à la

⁶³ Paragraphe 25, IAS 36 de l'IASB.

⁶⁴ MORSI. Ahmed, « Séminaire sur la pratique de l'élaboration des nouveaux états comptables et financiers IAS/IFRS », Mai 2008, p.11.

restructuration d'une activité suite à la sortie d'un actif ne sont pas des coûts marginaux directs de sortie de l'actif.⁶⁵

II.5 : Comptabilisation de la dépréciation

La dépréciation d'actif s'effectue selon une démarche scindée en trois parties, l'identification de la perte de valeur, la mesure de cette perte et enfin la constatation comptable de la perte de valeur. « La perte de valeur est constatée si et seulement si, la valeur recouvrable d'un actif est inférieure à sa valeur comptable ».⁶⁶

La dépréciation d'une immobilisation corporelle se comptabilise de la manière suivante :

		Date		
681		Dotations aux amortissements, provisions et Pertes de valeur d'un actif non courant	XX	
	291	Perte de valeur sur immobilisations corporelles		XX

✓ Ajustement à la fin de l'exercice

A la clôture de l'exercice « 31/12/N » deux cas peuvent être constatés :

- 1^{er} cas : Si le montant de la perte de valeur a augmenté on constate une dotation complémentaire, donc on passe la même écriture comptable que la précédente pour le supplément.
- 2^{ème} cas : Si le montant de la perte de valeur a diminué ou est annulé, il faut reprendre la différence, considérée comme une reprise de perte de valeur, enregistrée dans un compte de produit comme suit :

		Date		
291		Perte de valeur sur immobilisations corporelles	XX	
	781	Reprises d'exploitation sur pertes de valeur et provisions – actifs non courants		XX

⁶⁵ Paragraphe 28, IAS 36 de l'IASB.

⁶⁶ RAFFOURNIER. Bernard, Op. cit, p.360.

Remarque :

- Les dépréciations modifient la VNC de l'actif, il convient alors d'ajuster le plan d'amortissement afin de répartir cette nouvelle VNC, sous déduction de la valeur résiduelle, sur la durée de vie restante de l'actif.
- La VNC après reprise de la dépréciation ne doit pas dépasser la VNC hors dépréciation.

II.6 : La cession des immobilisations corporelles

Une immobilisation corporelle doit être éliminée du bilan lors de sa sortie ou lorsque l'actif est hors d'usage de façon permanente et que l'entreprise n'attend plus d'avantages économiques futurs de sa sortie.⁶⁷

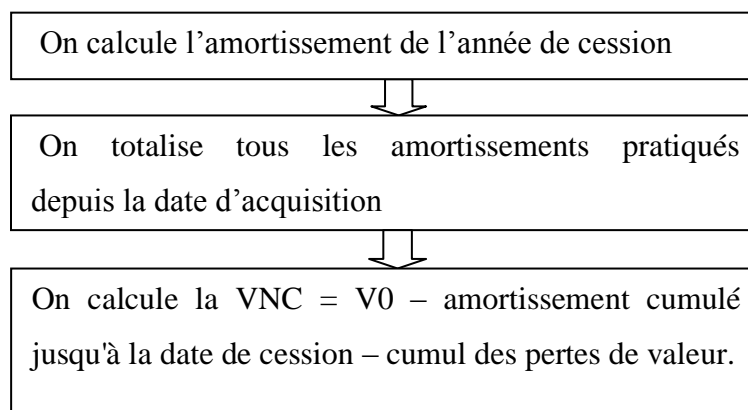
II.6.1 : Définition de la cession d'une immobilisation

Les cessions d'immobilisations constituent des opérations à caractère exceptionnel. Toute cession de biens influence le résultat par la plus-value ou la moins-value qui résulte de cette opération.⁶⁸

Le résultat de cession s'obtient comme suit :

$$\text{Résultat de cession} = \text{prix de cession} - \text{valeur nette comptable}$$

La valeur nette comptable de l'immobilisation à la date de cession s'obtient de la manière suivante :



II.6.2 : Comptabilisation de la cession d'une immobilisation

Lors de la cession d'une immobilisation le calcul de résultat de cession s'obtient par la différence entre le prix de cession de cette immobilisation et sa valeur nette comptable :

⁶⁷ Paragraphe 55, IAS 16 de l'IASB.

⁶⁸ DUMALANEDE. Eric, Op. cit, p.188.

- Si le prix de cession d'une immobilisation corporelle est supérieur à sa valeur nette comptable, on constate une plus-value sur sortie d'immobilisation (gain), qui se comptabilise au crédit de compte « **752** : plus-value sur sorties d'actifs immobilisés non financiers ».

		Date		
281		Amortissement des immobilisations corporelles	XX	
291		Perte de valeur sur immobilisations corporelles	XX	
462		Créances sur cessions d'immobilisations	XX	
	21	Immobilisations corporelles		XX
	752	Plus value sur sorties d'actifs immobilisés non financiers		XX

- Si le prix de cession d'une immobilisation corporelle est inférieur à sa valeur nette comptable, on constate une moins-value sur sortie d'immobilisation (perte), qui se comptabilise au débit de compte « **652** : moins-value sur sorties d'actifs immobilisés non financiers ».

		Date		
281		Amortissement des immobilisations corporelles	XX	
291		Perte de valeur sur immobilisations corporelles	XX	
462		Créances sur cessions d'immobilisations	XX	
652		Moins-value sur sorties d'actifs immobilisés non financiers	XX	
	21	Immobilisations corporelles		XX

Section III : Immobilisations corporelles : méthode de réévaluation

La réévaluation des immobilisations corporelles est autorisée par l'IAS 16 (§ 29). Les normes IAS/IFRS permettent de valoriser les éléments de l'actif à leur juste valeur au travers de

la constatation d'une dépréciation obligatoire, mais aussi de les réévaluer si leur valeur au bilan est inférieure à leur juste valeur.

Dans cette section, il y a lieu de présenter en premier lieu, quelques catégories d'immobilisations qui font l'objet d'une réévaluation, puis passer, en second lieu, à l'explication de la réévaluation ainsi que sa comptabilisation. En dernier lieu sera présentée la procédure de cession d'une immobilisation réévaluée.

III.1 : Sortes d'immobilisations à réévaluer

Les immobilisations corporelles sont réévaluées par catégorie, cette dernière, est un regroupement d'actifs de nature et d'usage similaires au sein de l'activité de l'entreprise. A titre d'exemple :⁶⁹

- Les terrains ;
- Les ensembles immobiliers ;
- Les machines ;
- Les navires ;
- Les avions ;
- Les véhicules à moteur ;
- Les installations d'utilités (production de vapeur, eau industrielle, etc.) ;
- Les mobiliers et agencements ;
- Le matériel de bureau.

III.2 : Traitement de la réévaluation

Selon la norme IAS 16, la valeur de réévaluation est constituée par la valeur vénale (la juste valeur). Cette valeur est déterminée selon la référence aux cours pratiqués sur un marché. Certains actifs peuvent faire l'objet d'une réévaluation à leur coût de remplacement⁷⁰.

La juste valeur doit être déterminée conformément à l'une des méthodes prescrites en considération de la nature du bien à évaluer et de l'existence ou non d'un marché pour ce type de biens. Ainsi⁷¹ :

- Les terrains et constructions sont évalués à la valeur du marché si elle existe ou sur la base d'une estimation par des experts immobiliers ;

⁶⁹ TAZDAIT. Ali, Op. cit, p.247.

⁷⁰ KADDOURI. Amar, MIMECHE. Ahmed, Op. cit, p.148.

⁷¹ TAZDAIT. Ali, Op. cit, p.248.

- Les installations de production sont évaluées à la valeur de marché. En l'absence de marché actif du fait de la nature spécialisée des biens, elles sont évaluées à leur coût de remplacement net d'amortissement.

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

Lors de la réévaluation d'une immobilisation corporelle, le cumul des amortissements à la date de réévaluation est traité de l'une des manières suivantes :

- ✓ Ajusté proportionnellement à la modification de la valeur brute comptable de l'actif, de sorte que la valeur comptable de cet actif à l'issue de la réévaluation soit égale au montant réévalué ;
- ✓ Déduit de la valeur brute comptable de l'actif et la valeur nette est alors retraitée pour obtenir le montant réévalué de l'actif.

III.3 : Comptabilisation de la réévaluation

Le plan comptable préconise deux manières de comptabilisation de la réévaluation :

- ✓ Lorsque la valeur comptable d'un actif a augmenté à la suite d'une réévaluation, l'augmentation doit être créditée directement en capitaux propres sous la rubrique écarts de réévaluation. Toutefois, une réévaluation positive doit être comptabilisée en résultat dans la mesure où elle compense une réévaluation négative du même actif, précédemment comptabilisée en résultat⁷².

L'enregistrement comptable d'une réévaluation positive :

		Date			
21	105	Immobilisations corporelles	XX		XX
		Ecart de réévaluation			

- ✓ Lorsqu'à la suite d'une réévaluation, la valeur comptable d'un actif diminue, cette diminution doit être comptabilisée en résultat. Toutefois, une réévaluation négative doit

⁷² Paragraphe 39, IAS 16 de l'IASB.

être directement imputée en capitaux propres sous la rubrique écart de réévaluation dans la mesure où l'écart de réévaluation présente un solde créditeur pour ce même actif.⁷³

L'enregistrement comptable d'une réévaluation négative :

		Date		
105		Ecart de réévaluation	XX	
	21	Immobilisations corporelles		XX

Si la perte de valeur est supérieure à l'écart de réévaluation enregistré précédemment en capitaux propres, l'excédent sera passé en perte de valeur :

		Date		
681		Dotations aux amortissements, provisions et Pertes de valeur d'un actif non courant	XX	
	291	Perte de valeur sur immobilisations corporelles		XX

III.4 : La cession d'une immobilisation réévaluée

Lors de la cession ou de la mise hors service d'une immobilisation réévaluée, l'écart de réévaluation est transféré en capitaux propres au poste « report à nouveau - écart de réévaluation sur immobilisations sorties » dans l'attente d'une éventuelle incorporation au capital.

Pour conclure, les immobilisations corporelles présentent l'une des rubriques les plus importantes de l'actif, et constituent un réservoir d'avantages économiques pour l'entité. C'est pour cela que la maîtrise de leurs évaluations et comptabilisations est une nécessité qui permet de mieux contrôler la situation financière de l'entreprise.

Les immobilisations corporelles qui sont évaluées initialement à leurs coûts, peuvent être évaluées postérieurement suivant deux méthodes différentes, l'une de ces méthodes nous permet de prendre en considération tous les amortissements et dépréciations d'actifs, et l'autre nous permet de déterminer la juste valeur de ces actifs.

⁷³ Paragraphe 40, IAS 16 de l'IASB.

chapitre IV

Essai d'application des méthodes d'évaluation comptable à la SONELGAZ

Chapitre IV : Essai d'application des méthodes d'évaluation comptable à la SONELGAZ

Afin d'illustrer les aspects théoriques et appuyer les conclusions tirées sur les techniques d'étude et d'analyse développées précédemment, un cas pratique nous semble être le meilleur exemple. C'est dans cet esprit qu'est développé ce présent chapitre à travers lequel la première section sera consacrée à la présentation de l'organisme qui nous a accueilli à savoir la SPA SONELGAZ et plus précisément, la Direction de Distribution de Bejaia « DDB ». La seconde section met en lumière de façon exhaustive la méthode d'évaluation des immobilisations corporelles appliquée au niveau de la Direction de Distribution de Bejaia et enfin, la dernière section portera sur un essai d'application des méthodes d'évaluation comptable sur quelques immobilisations corporelles de la DDB.

Section I : Présentation de l'organisme d'accueil

Les bouleversements économiques observés dans le monde, l'adaptation progressive de la politique de l'Algérie à ce nouveau contexte international, ainsi que la nécessité de la libéralisation du secteur de l'énergie ont poussé SONELGAZ à prendre un certain nombre de mesures pour faciliter, voire anticiper les changements à venir afin de mieux s'adapter au contexte économique actuel fondé sur la compétitivité et la concurrence.

Avant de présenter la Direction de Distribution de Bejaia « DDB », qui fait partie de la branche de distribution du groupe SONELGAZ, et qui est le lieu où s'est déroulé notre stage pratique. Il faut d'abord, donner un aperçu sur le groupe SONELGAZ dont la DDB n'est qu'une direction d'une filiale de ce groupe.

I.1 : Historique et évolution de la SONELGAZ

SONELGAZ a subi des transformations énormes avant d'arriver à sa forme actuelle :

En Juin 1947, il ya eu création de la société Electricité et Gaz d'Algérie « EGA », suite à la nationalisation des différentes sociétés Algériennes de production et de distribution de l'électricité et du gaz.

En juillet 1969, et par l'ordonnance n° 69-59 du 26-07-1969, du journal officiel de 1^{er} Août 1969, la société nationale de l'électricité et du gaz « SONELGAZ » est créée en substitution à l'EGA qui a été dissoute par la même ordonnance ;

Ce décret confie le monopole de la production, du transport, de la distribution, de l'importation et de l'exportation de l'énergie électrique ainsi que le monopole de la commercialisation du gaz naturel à l'intérieur du pays en procédant à la réalisation et à la gestion des canalisations de transport et de distribution du gaz ;

En 1983, la restructuration des entreprises nationales a engendré au niveau de la SONELGAZ la naissance de six nouvelles filiales à savoir :

- ✓ **KANAGAZ** : ayant pour domaines d'intervention la réalisation des canalisations de transport et de distribution du gaz,
- ✓ **KAHRIF** : ayant pour domaines d'intervention, les travaux d'électrification rurale,
- ✓ **KAHRAKIB** : ayant pour domaines d'intervention, le montage des infrastructures et installations électriques,
- ✓ **ETTARKIB** : ayant pour domaines d'intervention, le montage industriel,
- ✓ **INERGA** : ayant pour domaines d'intervention, les travaux de génie civil,
- ✓ **AMC** : Chargée de la fabrication et la commercialisation des compteurs et appareils de mesure et de contrôle.

En 1991, le décret exécutif n° 91-475 du 14-12-1991 transforme la nature juridique de SONELGAZ qui devient un Etablissement Public à caractère Industriel et Commercial « EPIC ». Cette nature juridique a été confirmée par le décret exécutif n° 95-280 du 17-10-1995 qui place SONELGAZ sous la tutelle du ministre chargé de l'énergie.

En 2002, et selon l'article 2 du décret présidentiel n° 02-195 du 01-06-2002 qui stipule : « L'établissement public à caractère industriel et commercial «SONELGAZ» est transformé, sans création d'une personne morale nouvelle, en Société Par Action », EPIC SONELGAZ s'est transformée en société par action SONELGAZ SPA régie par disposition de la loi relative à l'électricité et gaz ;

La loi n° 02-01 du 05-02-2002 relative à l'électricité et à la distribution du gaz par canalisation stipule dans l'article 165 que « l'Etat est, et demeurera, l'actionnaire majoritaire de SONELGAZ SPA ».

En 2004, la SONELGAZ SPA devient un groupe d'entreprises, et se structure en filiales chargées de ses activités de base :

- ✓ **SPE** : Sonelgaz Production Electricité ;
- ✓ **GRTE** : Gestionnaire Réseau Transport Electricité ;
- ✓ **GRTG** : Gestionnaire Réseau Transport Gaz.

En 2006, la fonction distribution est structurée en quatre filiales :

- ✓ **SDC** : Sonelgaz Distribution Centre,
- ✓ **SDA** : Sonelgaz Alger,
- ✓ **SDE** : Sonelgaz Distribution Est,
- ✓ **SDO** : Sonelgaz Distribution Ouest.

I.2 : Présentation de la SONELGAZ

La SONELGAZ est une société par actions (SPA) régie par la législation en vigueur sous réserve des dispositions statutaires définies dans le décret exécutif, elle est dotée d'un capital social de cent cinquante milliards de dinars (150. 10⁹ DA) réparti en 150.000 actions d'un million de dinars (1.000.000 DA) chacune, entièrement et exclusivement souscrit et libéré par l'Etat.

SONELGAZ est immatriculée au Centre National du Registre de Commerce (CNRC) sous le numéro : 99 B 0010282 du 23/06/2003.⁷⁴

Le siège social de SONELGAZ est fixé à Alger, 2 Bd Krim Belkacem.

I.2.1 : Missions de la SONELGAZ

La mission principale du groupe SONELGAZ est d'assurer le service public, c'est-à-dire, fournir l'électricité et le gaz en qualité meilleure et en quantité suffisante et ce dans de bonnes conditions de sécurité.

Selon l'article 6 du décret présidentiel n° 02-195, les missions de SONELGAZ sont les suivantes :⁷⁵

- ✓ La production, le transport, la distribution et la commercialisation de l'électricité, tant en Algérie qu'à l'étranger ;
- ✓ Le transport du gaz pour les besoins du marché national ;
- ✓ La distribution et la commercialisation de gaz par canalisation, tant en Algérie qu'à l'étranger ;
- ✓ Le développement et la fourniture de toute prestation en matière de services énergétiques ;
- ✓ L'étude, la promotion et la valorisation de toute forme et source d'énergie ;

⁷⁴ Documents internes à la SONELGAZ.

⁷⁵ Article 6, Décret présidentiel n° 02-195 du 19 Rabie El Aouel 1423 correspondant au 1^{er} juin 2002, portant statuts de la Société algérienne de l'électricité et du gaz dénommée "SONELGAZ. Spa", p.04.

- ✓ Le développement par tout moyen de toute activité ayant un lien direct ou indirect avec les industries énergétiques et gazières et toute activité pouvant engendrer un intérêt pour SONELGAZ SPA et généralement toute opération de quelque nature qu'elle soit pouvant se rattacher directement ou indirectement à son objet social, notamment la recherche, l'exploitation, la production et la distribution d'hydrocarbures ;
- ✓ Le développement de toutes formes d'activités conjointes en Algérie et hors l'Algérie avec des sociétés algériennes ou étrangères ;
- ✓ La création de filiales, les prises de participation et détention de tous portefeuilles d'actions et d'autres valeurs mobilières dans toute société existante ou à créer en Algérie et à l'étranger.

I.2.2 : Les activités de la SONELGAZ

La société SONELGAZ assure plusieurs activités à savoir :

I.2.3.1 : Activité Production

La nature non stockable de l'électricité impose à l'entreprise une intégration complète de toutes les phases de son activité, depuis la production jusqu'à sa mise à la disposition du consommateur final.

La production est l'activité consistant à transformer l'énergie calorifique ou hydraulique en énergie mécanique puis électrique. Le parc de production dont les ouvrages sont conçus et dimensionnés pour répondre à un niveau maximum de la demande comprend quatre filières :

- ✓ **Filière Turbines Vapeur** : Elle est composée de 20 groupes de puissance unitaire comprise entre 50 MW et 196 MW ;
- ✓ **Filière Turbines à Gaz** : Elle est constituée de 86 groupes dont la puissance unitaire varie de 20 MW à 210 MW ;
- ✓ **Filière Hydraulique** : Elle est constituée de 34 groupes dont la puissance unitaire varie de 1 MW à 5 MW pour les basses chutes et de 12 MW à 50 MW pour les hautes chutes ;
- ✓ **Filière Diesel** : Elle est composée de 183 groupes de puissance unitaire de 0,35 MW à 8 MW. Les groupes de cette filière sont installés au sud et alimentent des réseaux isolés.

I.2.3.2 : Activité Transport

Il existe deux types de transports selon la nature de l'énergie transportée :

✓ **Transport Electricité**

Le transport est réalisé à partir des lignes haute tension (60 KV) et permet de se rapprocher des consommateurs finaux (gros clients industriels et postes de distribution).

✓ **Transport Gaz**

Le transport du gaz naturel se fait en haute pression par canalisation aux fins de mise à disposition des abonnés industriels et domestiques. Pour desservir le marché, SONELGAZ prélève des gazoducs de SONATRACH les quantités de gaz nécessaires.

SONELGAZ a réalisé en moins de six années, d'importants travaux sur les réseaux, les installations internes et les appareils.

A la fin 2005, SONELGAZ totalise plus de 35 000 Kms de canalisations entre le réseau de distribution et de transport gaz.

I.2.3.3 : Activité Distribution

On distingue deux types de distribution :

✓ **Distribution Electricité**

La distribution se fait par lignes et câbles de moyenne et basse tensions. Elle consiste à alimenter l'ensemble des petits clients industriels et les abonnés domestiques.

La distribution assure la satisfaction en énergie électrique des trois grandes catégories de clients :

- Les clients industriels (alimentés par les réseaux haute tension) ;
- Les clients industriels de moyenne importance (alimentés par les réseaux moyenne tension) ;
- Les ménages et artisans (alimentés par les réseaux basse tension).

✓ **Distribution Gaz**

La distribution du Gaz assure la satisfaction des trois grandes catégories de clients :

- Les clients industriels sont alimentés par les réseaux haute pression ;
- Les clients industriels de moyenne importance sont alimentés par les réseaux moyenne pression ;
- Les ménages et artisans sont alimentés par les réseaux basse pression.

I.2.3 : Les filiales de la SONELGAZ

SONELGAZ vit, depuis quelques années, une phase particulièrement importante de son histoire. Désormais, la restructuration de SONELGAZ, suite à l'avènement de la loi n°01.02 du 05 février 2002 s'est achevée avec la création de la société holding « SONELGAZ » ainsi que l'ensemble des filiales. SONELGAZ est aujourd'hui érigée en groupe industriel composé de 35 filiales et 5 sociétés en participation.

I.2.3.1 : Les filiales métiers de base

Le tableau ci-dessous présente les différentes filiales de base de la SONELGAZ.

Tableau n° 05 : Les filiales métiers de base de la SONELGAZ

Nom de la filiale	Ses missions	Zone géographique	Sa création
La Société de Distribution d'Electricité et du Gaz de l'Est (SDE)	<ul style="list-style-type: none"> - L'exploitation et la maintenance du réseau de distribution de l'électricité et du gaz, - Le développement des réseaux électricité et gaz permettant le raccordement des nouveaux clients, - La commercialisation de l'électricité et du gaz. 	Bejaia, Jijel, Skikda, Annaba, Ettarf, Guelma, Mila, Sétif, Bordj Bou Arréridj, M'sila, Batna, Oum El Bouaghi, Constantine, Souk Ehrass, Tebessa et Khenchla.	Janvier 2006
La Société de Distribution de l'Electricité et du Gaz d'Alger (SDA)	<ul style="list-style-type: none"> - L'exploitation et la maintenance du réseau de distribution de l'électricité et du gaz, - Le développement des réseaux électricité et gaz permettant le raccordement des nouveaux clients, - La commercialisation de l'électricité et du gaz. 	Alger, Boumerdés et Tipaza.	Janvier 2006
La Société de Distribution de	<ul style="list-style-type: none"> - L'exploitation et la maintenance du réseau de distribution de 	Tindouf, Naama, Béchar, Tlemcen,	Janvier 2006

<p>l'Electricité et du Gaz de l'Ouest (SDO)</p>	<p>l'électricité et du gaz, - Le développement des réseaux électricité et gaz permettant le raccordement des nouveaux clients, -la commercialisation de l'électricité et du gaz, dans les meilleures conditions de sécurité, de qualité de service au moindre coût.</p>	<p>Saida, Oran, Chlef, Sidi Bel Abbes, Mascara, Ain Temouchent, Tiaret, Mostghanem, Relizane, Tissemsilt, Ain Defla, Adrar et El Bayadh.</p>	
<p>La Société de Distribution de l'Electricité et de Gaz du Centre (SDC)</p>	<p>- L'exploitation et la maintenance du réseau de distribution de l'électricité et du gaz, - Le développement des réseaux électricité et gaz permettant le raccordement des nouveaux clients, -la commercialisation de l'électricité et du gaz, dans les meilleures conditions de sécurité, de qualité de service au moindre coût.</p>	<p>Blida, Bouira, Médéa, Tizi ousou, Djelfa, Ouargla Urbain, Ouargla Rural, Biskra, El Oued, Laghouat, Ghardaïa, Illizi et Tamanrasset.</p>	<p>Janvier 2006</p>
<p>La Société Algérienne de Gestion du réseau de Transport de l'Electricité (GRTE)</p>	<p>Elle a pour mission l'exploitation, la maintenance et le développement du réseau de transport de l'énergie électrique dans les meilleures conditions de qualité de service et au moindre coût.</p>		<p>Janvier 2004</p>
<p>La Société Algérienne de</p>	<p>Elle a pour mission la production d'électricité à partir de sources</p>		<p>Janvier 2004</p>

Production de l'Electricité (SPE)	thermiques et hydrauliques répondant aux exigences de disponibilité, fiabilité, sécurité et protection de l'environnement.		
L'Opérateur Système Electrique (OS)	Il a pour mission de la gestion et la coordination du système de production et de transport de l'électricité en vue d'assurer l'équilibre permanent entre la production et la consommation d'électricité.		Janvier 2006
La Société Algérienne de Gestion du Réseau de Transport du Gaz (GRTG)	Le GRTG a pour mission le transport du gaz par canalisations et le développement du réseau pour garantir une capacité adéquate en matière de transit et de réserve en vue de la satisfaction de la demande.		Janvier 2004

Source : Tableau réalisé par nos soins à partir des données internes à SONELGAZ.

En plus de ces filiales des métiers de base, la SONELGAZ possède également des filiales de travaux qui pallient les filiales des métiers de base, des filiales de participation et des filiales de métiers périphériques.

I.3 : Présentation de la direction de distribution Bejaia « DDB »

La direction de distribution Bejaia a vu le jour en 1976 comme centre de distribution dans l'ancienne organisation.

Elle est rattachée à la direction générale de SONELGAZ Distribution Est (SDE/SPA), sise à Constantine.

La direction de la distribution de l'électricité et du gaz est chargée dans les limites des attributions de la SONELGAZ à la distribution de l'énergie électrique et gazière, et à la satisfaction des besoins de la clientèle aux conditions requises de coût, de qualité de service et de sécurité.

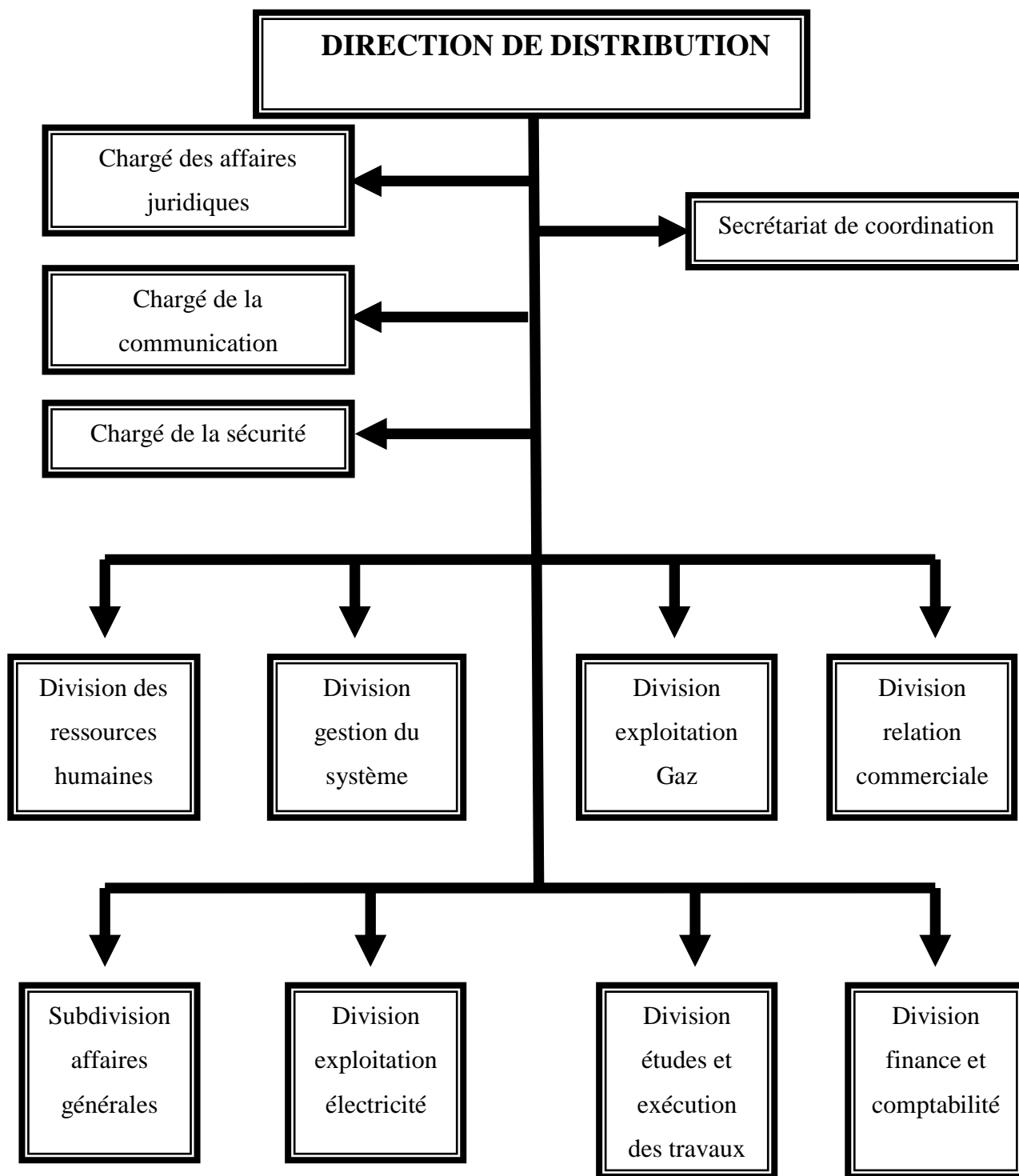
I.3.1 : Les fonctions de la DDB

La direction de distribution de Bejaia a comme tâches principales :

- Participer à l'élaboration de la politique de la direction générale en matière de prestations rendues aux clients, développement des ventes, recouvrement des créances, etc. ;
- Mettre en œuvre la politique commerciale de l'entreprise et en contrôle l'application ;
- Satisfaire aux meilleures conditions de coût et de délais de demande de raccordement des clients MT/MP BT/BP et leur apporter conseil et assistance ;
- Assurer la gestion (conduite, exploitation et maintenance) ainsi que le développement des réseaux MT/MP BT/BP et des installations des ouvrages ;
- Elaborer et mettre en œuvre le développement de la construction et la maintenance ainsi que l'exploitation des ouvrages ;
- Etablir les programmes travaux qui se rapportent à ses missions et en assurer la maîtrise d'œuvres.

I.3.2 : Organigramme de la DDB

Figure n° 03 : Organigramme de la direction de distribution de Bejaia



Source : Document interne à la SONELGAZ.

I.3.3 : La description des différentes structures (missions et taches)

La Direction de Distribution Bejaia DDB dispose de plusieurs divisions, et dans chaque division des missions bien déterminées sont attribuées.

I.3.3.1 : La direction de distribution (DD)

Elle a pour mission de :

- Assurer la représentation de SONELGAZ au niveau local ;
- Mettre en œuvre la politique commerciale de l'entreprise et le contrôle de son application ;
- Participer à l'élaboration de la politique de la direction générale.

I.3.3.2 : Le service chargé des affaires juridiques

Il a pour mission de :

- Assister les structures dans la prise en charge des problèmes à caractère juridiques ;
- Représenter SONELGAZ par délégation, du directeur régional dans les instances judiciaires et prendre les mesures amiables dans l'intérêt de SONELGAZ ;
- Suivre l'exécution des décisions de justice ;
- Prendre les mesures permettant d'assurer le recouvrement des créances ;
- Participer à la réduction des cahiers de charges et contrats, et à la commission des marchés.

I.3.3.3 : Le service chargé de communication

Ce service :

- Conçoit et organise l'information destinée au public et à la clientèle, en utilisant les supports appropriés (dépliants, affiches, presses, radio, locales, brochures...), en s'appuyant sur la politique arrêtée par l'entreprise ;
- Participe avec la direction générale aux manifestations commerciales ;
- Propose des thèmes sur la publicité et l'information de la clientèle sur la base d'observations locales ;
- Entretien des relations étroites avec les médias (TV, radio, presse...).

I.3.3.4 : Le service chargé de la sécurité

Les missions de ce service sont :

- Faire un planning des visites avec programmation des actions de sensibilité ;
- Préparer des simulations d'incident gaz et électricité avec les districts ;

- Préparer les réunions de CHS (chargé d'hygiène et de sécurité) pour le compte du directeur de la distribution ;
- Mettre au point le programme annuel d'action.

I.3.3.5 : La division ressources humaines (DRH)

Les tâches principales de cette division sont :

- Gestion et administration de ressources humaines ;
- Conseiller et informer les lignes hiérarchiques.

I.3.3.6 : La division gestion des systèmes informatiques (DGSI)

Elle a pour mission de :

- Assurer la gestion du centre de traitement informatique ;
- Gérer l'ensemble du matériel informatique et périphérique affecté à la direction ;
- Veiller à la maintenance des systèmes et développement des applications propres à la direction.

I.3.3.7 : La division exploitation de gaz (DEG) et exploitation d'électricité (DEE)

Elles ont pour mission de :

- Analyser les incidents ;
- Etablir les rapports journaliers, mensuels et annuels ;
- Etablir les travaux de bord gaz ;
- Etablir les travaux de bord électricité.

I.3.3.8 : La division relations commerciales (DRC)

Cette division est chargée de :

- La distribution des factures et surveillance du paiement ;
- La centralisation des caisses des différentes agences ;
- Raccordement de la clientèle nouvelle ;
- Assurer l'égalité de traitement entre clients ;
- Saisir les informations mentionnées sur le contrat d'abonnement.

I.3.3.9 : La subdivision affaires générales (SAG)

Elle s'occupe de :

- La gestion des immobiliers, entretien des locaux, gestion des loyers et téléphone ;

- L'approvisionnement ;
- Moyens et parc auto.

I.3.3.10 : La division études et exécution des travaux (DEET)

Cette division a pour fonctions de :

- Contrôler et inspecter les chantiers en conformité avec les normes et plans ;
- Suivre les chantiers et effectuer les essais avant la mise en service ;
- Contrôler les extensions ;
- Suivre l'exécution des crédits et la procédure de mise à l'enquête ;
- Réception et procéder à l'ordonnancement de toutes les factures des entreprises de réalisation et établir les éléments statistiques des réalisations.

I.3.3.11 : La division finances et comptabilité (DFC)

Les missions principales de cette division sont :

- Assurer les règlements décentralisés ;
- Assurer la vérification, contrôle et comptabilisation des opérations ;
- Elaborer le budget annuel de la direction de distribution ;
- Réaliser les tableaux de bord et le bilan de la direction de distribution.

I.4 : Présentation de la division finances et comptabilité (DFC)

Avec plus de 5.5 millions de clients électricité, plus de 1.9 millions de clients gaz et 299 points de collecte, la distribution constitue le principal générateur des recettes du groupe.

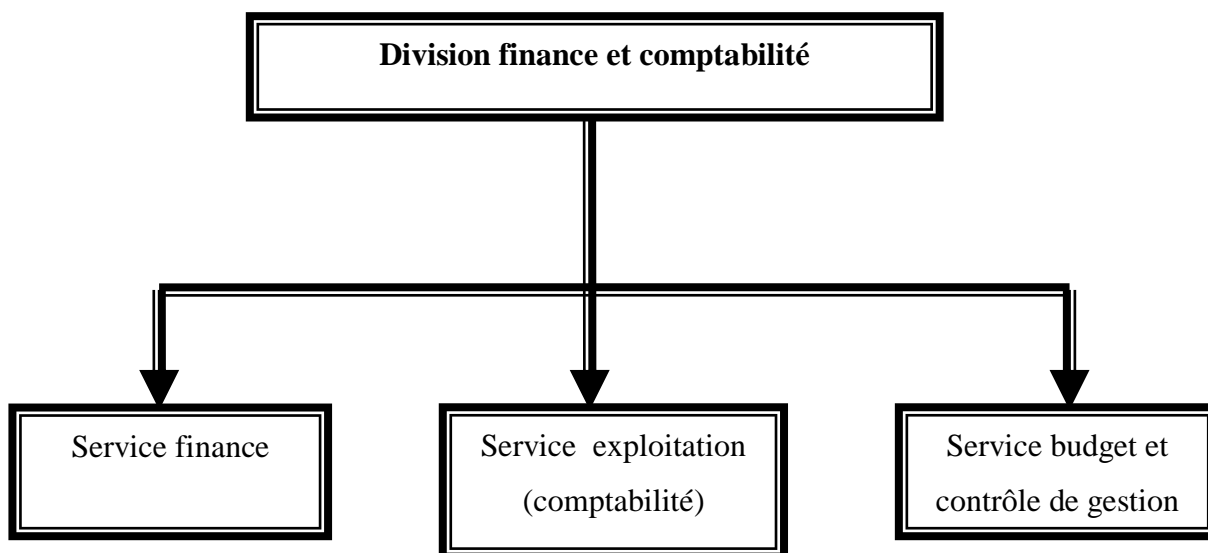
A ce titre, la fonction finance et comptabilité revêt un caractère très important dans le fonctionnement des unités de distribution de SONELGAZ.

Il est extrêmement important de regarder de très près ses systèmes comptables, afin d'avoir un bilan financier de chaque unité, dans le but d'optimiser la rentabilité.

C'est dans cette vision que la nouvelle réorganisation de la fonction finance et comptabilité a été conduite.

I.4.1 : L'organigramme de la DFC

Figure n° 04 : Organigramme de la Division Finance et Comptabilité



Source : Document interne à l'entreprise SONELGAZ.

I.4.2 : La description des différents services

Les missions de la division finance et comptabilité seront assurées par les services suivants :

I.4.2.1 : Le service exploitation (service de comptabilité)

Ce service s'occupe de :

- Assurer la vérification, le contrôle et la comptabilisation des opérations ;
- Assurer le contrôle des écritures comptables relatives à la P40 (paie chaque un mois et 10 jours) et R50 (recettes chaque un mois et 20 jours) ;
- Produire le résultat comptable de la DDB ;
- Assurer l'activité fiscale décentralisée ;
- Tenir le fichier auxiliaire ;
- Assurer la liaison avec les autres centres de distribution.

I.4.2.2 : Le service finance

Le service finance a pour attributions de :

- Etablir les provisions de trésorerie et suivi accréditif ;
- Paiement des factures fournisseurs et autres opérations ;
- Rapprochement des comptes financiers (CCP, BNA) ;
- Suivre les opérations des flux financiers (remonte de fonds) ;

- Traitement des suspens (suivi des chèques) ;
- Relations avec les institutions financières.

I.4.2.3 : Le service budget et contrôle de gestion

Ce service assure :

- Le suivi de la réalisation des objectifs par l'établissement des tableaux de bord et bilans semestriels, trimestriels et annuels ;
- Le suivi des opérations sur crédit d'investissement ;
- Le suivi des paramètres de gestion (compte exploitation) ;
- Assistance et contrôle des agences et districts rattachés au centre.

Section II : L'évaluation comptable appliquée par SONELGAZ

La Direction Distribution de Bejaia (DDB) possède des immobilisations corporelles occupant une part très importante dans son bilan, voir une part de 48,48% de total de son actif pour l'année précédente (2012).⁷⁶

C'est pour cette raison que s'est développée cette section qui porte sur l'étude de ces immobilisations, voir les types d'immobilisations qu'elle détient, leurs évaluations et leurs comptabilisations.

II.1 : Les immobilisations corporelles détenues par la DDB

SONELGAZ détient une variété d'immobilisations corporelles, et comme la DDB n'est qu'un centre de distribution rattaché à la direction de Constantine, elle a décomposé ses immobilisations en deux fichiers :

- ✓ **Fichier central** : qui s'occupe des immobilisations corporelles dont la durée de vie dépasse les 25 ans, (l'évaluation de ces immobilisations s'effectue au niveau de la direction de Constantine) ;
- ✓ **Fichier auxiliaire** : qui s'occupe des immobilisations corporelles à durée de vie moins de 25 ans, (l'évaluation s'effectue au niveau de la DDB).

Le tableau ci-après classifie toutes les catégories d'immobilisations corporelles détenues par la DDB qu'elles soient classées en fichier centralisé ou auxiliaire.

⁷⁶ Documents internes à la SONELGAZ.

Tableau n° 06 : Les immobilisations corporelles de la DDB

Fichier auxiliaire		Fichier central	
N° du compte	Libelle	N° du compte	Libelle
215	Installations techniques, matériel et outillage	211	Terrains
21510	Petit outillage.et appareil divers	2110	Terrains de construction
21511	Gros outillage fichier auxiliaire	212	Agencements et aménagements de terrains
21512	Matériel et engins de chantier	2120	Agencements terrains
21513	Matériel bases de chantier	213	Constructions
21518	Matériel et outillages reformes	21300	Bâtiments industriels
215208	Branchement et colonnes montantes	21312	Bâtiments administratif et commercial
215218	Branchement et postes de livraison	21313	Logement du personnel
2152252	Installation annexes fichier auxiliaire	215	Installations techniques, matériel et outillage
2152262	Installation matériel de transmission fichier auxiliaire	215200	Equipement des postes HT MT aérien
218	Autres immobilisations corporelles	215202	Réseaux HT et MT aériens
2180	Matériel de transport	215203	Réseaux HT et MT souterrains
21800	Matériel automobile	215204	Postes de distributions
21808	Matériel de transport reforme	215206	Réseaux BT aériens
2181	Equipement bureau et informatique	215207	Réseaux BT souterrains
21810	Mobilier de bureau	215214	Canalisation MP acier
218110	Matériel de bureau	215215	Réseaux MP BP cuivre
2181223	Equipement spécifique du centre de traitement	215217	Canalisation BP MP plastique
		2152251	Installation annexes fichier central
		2152261	Installation matériel de transmission fichier central
		218	Autres immobilisations corporelles
		21851	Agencement des bâtiments

	informatique		administratifs fichier central
2181224	Autre matériel micro-informatique		
21818	Equipements bureau Réformes		
2183	Agencement installations		
2183121	Installation de protection contre incendie		
2183122	Installation de climatisation		
2183124	Autres agencement bâtiment administratif et commercial		
2183128	Agencement bâtiment administratif et commercial réforme		
2184	Autres équipements		
218402	Compteurs Electric en service		
218403	Compteurs gaz en service		
21840	Compteurs transfo de mesure en service		
21841	Matériel installé chez les tiers		
21842	Transfo de puissance de rechange		
21861	Mobilier équipement ménagers identifiable		

Source : Tableau réalisé par nos soins à partir des documents internes à la SONELGAZ.

II.2 : La procédure d'achat des immobilisations corporelles de la DDB

Comme la SPA SONELGAZ est un groupe, 80% de ses achats s'effectuent à la direction générale⁷⁷, cette dernière opère des achats en grands lots (achats groupés) avec des factures groupées, et passe par la suite à la distribution de ces achats sur ses directions en envoyant avec

⁷⁷ Documents internes à la SONELGAZ.

la part d'achat une décision d'affectation seule ou accompagnée d'une facture, où ses directions vont trouver tous les renseignements nécessaires sur l'opération.

Dans le cas où la DDB veut effectuer un achat hors ces achats groupés, elle doit respecter la procédure d'achat sur les comptes de marché public en passant par plusieurs étapes :

Elle commence par l'envoi d'une demande d'achat à la SDE effectuée par la SAG « subdivision affaire générale » après avoir exprimé le besoin. Une fois la demande d'achat approuvée par la SDE, cette dernière envoie une demande d'accord (voir annexe n° 01) sur laquelle le montant plafond de la transaction est mentionné.

A la réception de la demande d'accord, la DDB annonce un appel d'offre qui sera publié, et procède par la suite à la soumission des entreprises par la C.O.P.E.O.U « Commission d'Ouverture des Plies et Evaluation des Offres d'Unité », cette dernière est constituée d'un président et de trois membres. Au moment de la soumission, les entreprises soumissionnées ou leurs représentants doivent être présents. Après avoir choisi l'entreprise qui procure l'offre la plus avantageuse, la DDB effectue une commande, qui dépend du montant de l'achat :

- Lettre de commande si l'achat est entre 100 000,00 DA et 500 000,00 DA ;
- La commande si l'achat est entre 500 000,00 DA et 8 000 000,00 DA ;
- Le marché si l'achat est supérieur à 8 000 000,00 DA.

A la signature de la commande par les deux parties, l'entreprise va livrer le matériel acquis par la DDB. Une fois le matériel réceptionné avec un bon de réception appelé également « PV de réception » (voir annexe n° 02), la DDB procède à la réalisation d'une décision d'affectation (voir annexe n° 03) sur laquelle les quantités de chaque service et les services concernés sont mentionnés.

Au moment du dépôt de la facture au niveau du secrétariat, cette dernière la transfère à la SAG qui va faire un ordonnancement de la facture et toutes les constitutions de dossiers pour le faire transférer par la suite à la DFC « division finance comptabilité » pour le règlement.

La DFC reçoit le dossier suivant :

- Trois factures (originale plus deux copies) ;
- Demande d'accord de la SDE ;
- La commande, la lettre de commande ou le marché ;
- PV de la C.O.P. E.O.U ;
- L'offre commerciale de l'entreprise (fiche de soumission) ;

- PV de réception ;
- Décision d'affectation.

Elle contrôle la conformité de ce dossier au niveau du service exploitation (comptabilité), et effectue le règlement au niveau du service finance.

Après la vérification du dossier le service exploitation effectue l'enregistrement comptable suivant :

		Date		
1811		Compte de liaison inter unités	X X	
445		Etat, taxes sur le chiffre d'affaires	X X	
	40402	Fournisseur d'immobilisation		X X
		Facture n °		

Et, passe le dossier pour le règlement. Le service finance lui rend le dossier accompagné d'un ordre de virement (voir annexe n° 04) pour qu'il effectue l'enregistrement comptable de règlement à savoir :

		Date		
40402		Fournisseur d'immobilisation	X X	
	5402	Régies d'avances et accreditifs		X X
		Ordre de virement n °		

La copie du dossier doit être également envoyée à la SDE par un AEI « Avis d'Echange Inter unité » (voir annexe n° 05) pour que cette dernière effectue les écritures nécessaires dans ses comptes. En effet, la DDB travaille avec des AP « Autorisation de Programme », alors elle est interdite de faire entrer l'immobilisation dans le compte approprié avant la clôture de l'AP, d'où l'utilisation du compte « 1811 : compte de liaison inter unités ».

La SDE effectue l'enregistrement comptable suivant à la réception de l'AEI :

		Date		
23		Immobilisation en cours	X X	
	1811	Compte de liaison inter unités		X X
		Avis d'émission interne n °		

Au moment de la clôture de l'AP, la SDE solde le compte « 23 : immobilisation en cours » par le compte approprié à l'immobilisation « 28 : autres immobilisations corporelles ».

		Date		
218		Autres immobilisations corporelles	X X	
	23	Immobilisations en cours		X X

Et après la clôture de l'AP elle enregistre l'écriture comptable ci-après et envoie un autre AEI (voir annexe n°06) à la DDB.

		Date		
1811		Comptes de liaison inter unités	X X	
	218	Autres immobilisations corporelles		X X

La DDB passe l'écriture comptable suivante à la réception de l'AE :

		Date		
218		Autres immobilisations corporelles	X X	
	1811	Comptes de liaison inter unités		X X

Après cette écriture comptable, la DDB détient théoriquement l'immobilisation acquise et peut donc procéder à la création de sa fiche d'amortissement (voir annexe n° 07).

II.3 : L'évaluation initiale des immobilisations corporelles de la DDB

Les immobilisations corporelles de la DDB sont évaluées initialement à leurs coûts d'acquisitions.

Nous prenons à titre d'exemple l'acquisition d'un matériel automobile, « CAMION PORTEUR NACELLE », acquit le 18 /09 /2011, à un prix de : 5 042 735,04 DA

Avant d'entamer la comptabilisation de l'opération d'acquisition, nous devons d'abord calculer le coût d'acquisition de ce matériel, comme les frais accessoires d'achat sont à la charge du fournisseur, les coûts directement attribuables se limitent donc au montant de la taxe non récupérable (taxe sur véhicule neuf LCF 2008 et 2009), qui est égale à 340 000,00 DA.

Le coût d'achat du CAMION est :

Le coût d'achat = prix d'achat + coûts directement attribuables

$$= 5\,042\,735,04 + 340\,000,00$$

Le coût d'achat du CAMION = 5 382 735,04 DA

La TVA du CAMION = 5 382 735,04 × 17%

La TVA du CAMION = 915 064,95 DA

Le service exploitation vérifié la conformité du dossier d'acquisition du CAMION et passe l'écriture comptable suivante :

		18/09/2011		
1811		Compte de liaison inter unités	5 382 735,04	
445		Etat, taxes sur le chiffre d'affaires	915 064,95	
	40402	Fournisseur d'immobilisation		6297799,99
		Facture n °		

Après le règlement de la facture, le service finance rend le dossier au service exploitation accompagné d'un ordre de virement pour qu'il passe l'écriture suivante :

		18/09/2011	
40402		Fournisseur d'immobilisations	6297799,99
	5402	Régies d'avances et accréditifs	6297799,99
		Ordre de virement n °	

Le service exploitation envoie également une copie du dossier à la SDE par un AEI « Avis d'Echange Inter unité » pour qu'elle effectue les écritures nécessaires dans ses comptes.

A la clôture de l'AP, la DDB reçoit un autre AEI de la SDE et passe l'écriture comptable suivante :

		26/09/2011	
21800		Matériel automobile	5 382 735,04
	1811	Comptes de liaison inter unités	5 382 735,04

Une fois l'enregistrement comptable de cet AEI fait par le service exploitation de la DDB, cette dernière peut mettre en exécution le CAMION.

II.4 : L'évaluation faite à la clôture de l'exercice

SONELGAZ n'effectue aucune évaluation ultérieure à ses immobilisations corporelles, elle se limite au calcul de la dotation aux amortissements de chaque immobilisation, ainsi que, l'établissement d'un inventaire physique à la fin de chaque exercice.

II.4.1 : Détermination de la dotation aux amortissements

Pour arriver à déterminer la dotation aux amortissements, il faut d'abord calculer la base amortissable qui est par définition égale à la valeur d'origine moins la valeur résiduelle.

Le montant de la base amortissable est identique à celui de la valeur d'origine car la valeur résiduelle est supposée nulle par l'entreprise SONELGAZ.

SONELGAZ utilise souvent le mode d'amortissement linéaire pour le calcul de ses dotations aux amortissements.

Prenons toujours l'exemple du CAMION acquis le 18 /09 /2011, ce matériel automobile est d'une valeur d'origine de 5 382 735,04 DA, sa date de mise en service était le 26/09/2011, sa durée de vie est de 5 ans. Il est amorti en mode linéaire au taux de 20%.

Dotation aux amortissements = Base amortissable × Taux d'amortissement

- ✓ Pour l'exercice 2011, la durée d'amortissement a été de 3 mois, donc la dotation constatée est :

Dotation aux amortissements = 5 382 735,04 × 0,2 × (3/12)

Dotation aux amortissements = 269 136,75 DA

- ✓ Pour l'exercice 2012, la dotation aux amortissements est annuelle et égale à :

Dotation aux amortissements = 5 382 735,04 × 0,2

Dotation aux amortissements = 1 076 547,01 DA

La fiche d'amortissement de ce matériel automobile se présente donc comme suit :

Tableau n° 07 : Fiche d'amortissement du matériel automobile

Date	Valeur d'actif	Amortissements		Valeur nette comptable VNC
		Annuités	Annuités cumulées	
31 /12/2011	5 382 735,04	269 136,75	269 136,75	5 113 598,29
31 /12/2012	5 382 735,04	1 076 547,01	1 345 683,76	4 037 051,28

Source : Tableau réalisé par nos soins à partir des données internes à SONELGAZ.

Le service exploitation enregistre chaque fin d'exercice la dotation aux amortissements au tableau d'amortissement (voir annexe n° 08), et passe les écritures comptables suivantes :

- ✓ **Pour l'exercice 2011**

		31/12/2011		
681		Dotations aux amortissements, provisions et	269 136,75	
		Pertes de valeur d'un actif non courant		
	281800	Amortissements matériel automobile		269 136,75
		Constatation de la dotation aux amortissements		

✓ **Pour l'exercice 2012**

		31/12/2012		
681		Dotations aux amortissements, provisions et	1 076 547,01	
		Pertes de valeur d'un actif non courant		
	281800	Amortissements matériel automobile		1 076 547,01
		Constatation de la dotation aux amortissements		

II.4.2 : L'inventaire physique

Un inventaire physique est effectué chaque fin d'année par une commission chargée d'inventaire. Après l'inventaire le service exploitation opère un rapprochement entre l'inventaire physique et théorique et dégage les écarts qu'ils soient positifs ou négatifs. Ces écarts seront justifiés sans aucune écriture comptable.

- Un écart négatif ; c'est-à-dire existence théorique et absence physique, qui doit être justifié de la part du service auquel l'immobilisation est affectée ;
- Un écart positif ; c'est-à-dire existence physique et absence théorique, qui est justifié la plupart du temps par la non clôture de l'AP.

Section III : Essai d'application des méthodes d'évaluation ultérieure sur quelques immobilisations corporelles de la SONELGAZ (DDB)

Nous avons constaté à l'issue de la section précédente, que d'une part, la SONELGAZ ne prend pas en considération la déduction du montant de la valeur résiduelle pour le calcul de la base d'amortissement car elle ne procède pas à la cession de ses actifs immobilisés et de ce fait, suppose cette valeur comme nulle, et d'autre part, cette entité n'applique pas encore les méthodes d'évaluation ultérieure à la comptabilisation initiale de ses immobilisations.

Cette section portera sur l'application de ces méthodes d'évaluation ultérieure sur quelques immobilisations de la DDB et l'exposition de leurs apports.

III.1 : L'évaluation d'un mobilier de bureau à la méthode du coût

Au cours de l'année 2009, la DDB a acquis un mobilier de bureau « 07 PC ACER » dont la valeur totale était de 266 000,00 DA, sa durée de vie était de 3 ans, mis en application le 24 /06 /2009. Ce mobilier est amorti en mode linéaire au taux de 33,33%.

Ce mobilier de bureau devrait donc avoir le plan d'amortissement suivant :

Tableau n° 08 : Le plan d'amortissement du mobilier de bureau

Date	Valeur d'actif	Amortissements		Valeur nette comptable VNC
		Annuités	Annuités cumulées	
31 /12/2009	266 000,00	44 333,33	44 333,33	221 666,67
31 /12/2010	266 000,00	88 666,67	133 000,00	133 000,00
31 /12 /2011	266 000,00	88 666,67	221 666,67	44 333,33
31 /12 /2012	266 000,00	44 333,33	266 000,00	0,00

Source : Tableau réalisé par nos soins à partir des données internes à SONELGAZ.

Mais, suite à l'apparition d'un indice de perte de valeur signalé par les techniciens de l'entreprise, cette dernière a déclenché au cours du mois d'octobre 2011 des tests de dépréciation liés au mobilier du bureau.

Le test de dépréciation lié à ce mobilier a fait apparaître une valeur recouvrable de 6 333,33 DA.

Sachant que la VNC de l'exercice 2011 est de 44 333,33 DA et en comparant ces deux valeurs, nous remarquons que le montant de la VNC est supérieur à celui de la valeur recouvrable. Ceci implique la constatation d'une perte de valeur.

La perte de valeur = VNC – valeur recouvrable,

$$= 44\ 333,33 - 6\ 333,33$$

La perte de valeur = 38 000,00 DA

Le plan d'amortissement de cette immobilisation doit donc être présenté comme suit :

Tableau n° 09 : Le plan d'amortissement de mobilier de bureau avec perte de valeur

Année	Valeur d'origine	Amortissement	Perte de valeur	VNC
31 /12/2009	266 000,00	44 333,33	/	221 666,67
31 /12/2010	266 000,00	88 666,67	/	133 000,00
31 /12 /2011	266 000,00	88 666,67	38 000,00	6 333,33
31 /12 /2012	266 000,00	6 333,33	/	0,00

Source : Tableau réalisé par nos soins à partir des données internes à SONELGAZ.

Après avoir effectué toutes les écritures comptables nécessaires à propos de l'acquisition, le service exploitation doit normalement effectuer l'enregistrement comptable propre à la constatation de la dotation aux amortissements et à la perte de valeur de chaque fin d'exercice de la façon suivante :

		31/12/2009	
681		Dotations aux amortissements, provisions et	44 333,33
		Pertes de valeur d'un actif non courant	
	281810	Amortissement d'un mobilier du bureau	44 333,33
		Constatation de la dotation aux amortissements	
		31/12/2010	
681		Dotations aux amortissements, provisions et	88 666,67
		Pertes de valeur d'un actif non courant	
	281810	Amortissement d'un mobilier du bureau	88 666,67
		Constatation de la dotation aux amortissements	
		31/12/2011	
681		Dotations aux amortissements, provisions et	88 666,67
		Pertes de valeur d'un actif non courant	
	281810	Amortissement d'un mobilier du bureau	88 666,67
		Constatation de la dotation aux amortissements	
		D °	
681		Dotations aux amortissements, provisions et	38 000,00
		Pertes de valeur d'un actif non courant	
	291810	Perte de valeur sur mobilier du bureau	38 000,00
		Constatation de la perte de valeur	

		31/12/2012		
681		Dotations aux amortissements, provisions et	6 333,33	
		Pertes de valeur d'un actif non courant		
	281810	Amortissement d'un mobilier de bureau		6 333,33
		Constatation de la dotation aux amortissements		

L'évaluation faite par le service exploitation de la DDB se présente comme suit :

Tableau n° 10 : Le plan d'amortissement de mobilier de bureau effectué par la DDB

Année	Valeur d'origine	Amortissement	VNC
31 /12/2009	266 000,00	44 333,33	221 666,67
31 /12/2010	266 000,00	88 666,67	133 000,00
31 /12 /2011	(38 000,00)	(10 555,56)	(8 444,44)
31 /12 /2011	(38 000,00)	(8 444,44)	0,00
31 /12 /2011	228 000,00	76 000,00	38 000,00
31 /12 /2012	228 000,00	38 000,00	0,00

Source : Tableau réalisé par nos soins à partir des données internes à SONELGAZ.

✓ L'analyse des écarts

En analysant les différences des deux tableaux (9 et 10), nous remarquons que le service exploitation de la DDB a procédé à la constatation de la dotation aux amortissements de l'article détruit pour sa durée de vie restante, voir, 10 555,56 DA pour une durée de 10 mois avant sa détérioration « jusqu'au mois d'octobre 2011 », et 8 444,44 DA pour les 8 mois restants de sa durée de vie (qui vont être enregistrés comme dotation exceptionnelle). La dotation de cet article va être soustraite du cumul d'amortissement avant de passer au calcul des dotations restantes de l'installation. Nous constatons aussi que la valeur d'origine de l'installation a changé et devenue 228 000,00 DA, et à partir de cette nouvelle valeur que les dotations restantes seront calculées (voir tableau 10).

Nous observant que les dotations aux amortissements sont différentes pour les deux derniers exercices (voir tableau 11).

Tableau n° 11 : Les dotations aux amortissements des deux dernières années

Années	Tableau n°9	Tableau n°10
31 /12 /2011	88 666,67	76 000,00
31 /12 /2012	6 333,33	38 000,00

Source : Tableau réalisé par nos soins.

A partir de ce tableau, nous constatons qu'en appliquant la norme « IAS 36 : Dépréciation d'actif » sur les immobilisations corporelles, la perte de valeur s'effectue à la clôture de l'exercice et donc modifie uniquement la dernière dotation aux amortissements (celle de l'exercice 2012), et que la valeur d'origine reste inchangée quelque soit le montant de la perte. Ce qui n'est pas appliqué par le service exploitation de la DDB, ce dernier, a fait soustraire d'abord la valeur de la perte de la valeur d'origine avant le calcul de la dotation aux amortissements de l'année 2011, ce qui a provoqué le changement de la valeur d'origine, et la valeur des dotations aux amortissements des années restantes (exercice 2011 et 2012).

III.2 : L'évaluation d'une installation de climatisation à la méthode du coût

La DDB procède à l'acquisition d'une installation de climatisation « 15 RADIATEURS A GN 12 000BT » d'une valeur de 341 550,00 DA, la date de sa mise en service était le 29/06/2011, la durée de vie de cette installation est de 10 ans, amortie linéairement en taux de 10%.

Dans les conditions normales de comptabilisation, le plan d'amortissement de cette installation est présenté jusqu'au 31 /12/2012 de la manière suivante :

Tableau n° 12 : Le plan d'amortissement d'une installation de climatisation

Date	Valeur d'actif	Amortissements		Valeur nette comptable VNC
		Annuités	Annuités cumulées	
31 /12/2011	341 550,00	17 077,50	17 077,50	324 472,50
31 /12/2012	341 550,00	34 155,00	51 232,50	290 317,50

Source : Tableau réalisé par nos soins à partir des données internes à SONELGAZ.

Mais, suite à l'apparition d'un indice de perte de valeur, l'entreprise a déclenché au cours de l'année 2011 des tests de dépréciation liés à cette installation. Après avoir effectué ces tests de dépréciation, la valeur recouvrable de l'installation est apparait de 278 932,50 DA. En comparant cette valeur à la VNC de la même année (VNC = 324 472,50 DA), nous remarquons que cette

dernière est supérieure à la valeur recouvrable présentée, d'où la constatation d'une perte de valeur de :

La perte de valeur = VNC – valeur recouvrable,

La perte de valeur = 324 472,50 – 278 932,50

La perte de valeur = 45 540,00 DA

La dotation aux amortissements des années restantes serait calculée à base de la nouvelle VNC, à savoir 278 932,50 DA.

✓ **Pour les exercices allant de 2012 à 2020**

La nouvelle dotation annuelle = 278 932,50 /9,5

La nouvelle dotation annuelle = 29 361,31 DA

✓ **Pour le dernier exercice 2021**

La nouvelle dotation se calculera en fonction de 6 mois restant, c'est-à-dire la dotation est égale à 14 680,66 DA ; « 278 932,50 /9,5 × (6/12) ».

La perte de valeur doit donc apparaître dans le tableau de l'amortissement de cette installation.

Tableau n°13 : Le plan d'amortissement de l'installation de climatisation avec perte de valeur

Année	Valeur d'origine	Amortissement	Perte de valeur	VNC
31 /12/2011	341 550,00	17077,50	45 540,00	278 932,50
31 /12/2012	341 550,00	29 361,31	/	249571,19

Source : Tableau réalisé par nos soins à partir des données internes à SONELGAZ.

L'enregistrement comptable effectué à la clôture des exercices :

		31/12/2011	
681		Dotations aux amortissements, provisions et Pertes de valeur d'un actif non courant	17077,50
28183122		Amortissement d'installations de climatisation Constatation de la dotation aux amortissements	17077,50
		D °	
681		Dotations aux amortissements, provisions et Pertes de valeur d'un actif non courant	45 540,00
29183122		Perte de valeur sur installations de climatisation Constatation de la perte de valeur	45 540,00
		31/12/2012	
681		Dotations aux amortissements, provisions et Pertes de valeur d'un actif non courant	29 361,31
28183122		Amortissement d'installations de climatisation Constatation de la dotation aux amortissements	29 361,31

L'évaluation faite pour cette installation au niveau du service exploitation de la DDB se présente ainsi :

Tableau n°14 : Le plan d'amortissement de l'installation de climatisation présenté par la DDB

Date	Valeur d'actif	Amortissements		Valeur nette comptable VNC
		Annuités	Annuités cumulées	
29 /06/2011	341 550,00	0,00	0,00	341 550,00
31 /12/2011	(45 540,00)	(45 540,00)	(45 540,00)	0,00
31 /12/2011	296 010,00	14 800,50	14 800,50	281 209,50
31 /12/2012	296 010,00	29 601,00	44 401,50	251 608,50

Source : Tableau réalisé par nos soins à partir des données internes à SONELGAZ.

✓ **L'analyse des écarts**

Après avoir analysé les deux tableaux (13 et 14), nous constatons que suivant les normes IAS/IFRS la perte de valeur est calculée une fois la dotation aux amortissements de l'année en cours déduite, d'où une dotation annuelle des exercices suivants de 29 361,31 DA, par contre, suivant la méthode appliquée par le service exploitation de la DDB, la valeur de la perte est soustraite de la valeur d'origine avant le calcul de la dotation de l'année, d'où une dotation aux amortissements de la première année de 14 800,50 DA, et les autres dotations annuelles de valeur de 29 601,00 DA.

✓ **La reprise de perte de valeur**

Nous prenons toujours à titre d'exemple le cas de l'installation de climatisations de 341 550,00 DA, amortie sur 10 ans et qui a été mis en service le 29 /06 /2011.

Sachant que cette immobilisation a subi une perte de valeur la première année de sa mise en application, son plan d'amortissement prévisionnel se présente de la manière suivante :

Tableau n°15 : Le plan d'amortissement prévisionnel de l'installation de climatisation

Date	Valeur d'origine	Amortissements		Cumul	VNC
		Annuités	Perte de valeur		
31 /12/2011	341 550,00	17077,50	45 540,00	62 617,50	278 932,50
31 /12/2012	341 550,00	29 361,31	/	91 978,81	249571,19
31 /12/2013	341 550,00	29 361,31	/	121 340,12	220 209,88
31 /12/2014	341 550,00	29 361,31	/	150 701,43	190 848,57
31 /12 /2015	341 550,00	29 361,31	/	180 062,74	161 487,26
31 /12 /2016	341 550,00	29 361,31	/	209 424,05	132 125,95
31 /12 /2017	341 550,00	29 361,31	/	238 785,36	102 764,64
31 /12 /2018	341 550,00	29 361,31	/	268 146,67	73 403,33
31 /12 /2019	341 550,00	29 361,31	/	297 507,98	44 042,02
31 /12 /2020	341 550,00	29 361,31	/	326 869,29	14 680,71
31 /12 /2021	341 550,00	14 680,66	/	341 550,00	0,00

Source : Tableau réalisé par nos soins à partir des données internes à SONELGAZ.

Supposons que durant l'exercice 2015 ; après 5 ans de sa mise en application, la DDB décide d'apprécier à nouveau la valeur de cette installation, et constate une valeur de 170 000,00 DA.

La valeur recouvrable est donc supérieure à la VNC de cet exercice qui est égale à 161 487,26 DA, d'où une reprise de perte de valeur car la provision ne paraît plus nécessaire. Si nous la reprenons pour sa totalité (45 540,00 DA), la VNC serait de 207 027,26 DA.

On doit d'abord vérifier la condition de non-dépassement de la VNC après reprise de dépréciation, la VNC hors dépréciation.

La VNC hors dépréciation = valeur d'origine – cumul d'amortissement

$$\begin{aligned} \text{Le cumul d'amortissement} &= (341\,550,00/10 \times 6/12) + (341\,550,00/10 \times 4) \\ &= 17\,077,50 + 136\,620,00 \end{aligned}$$

$$\text{Le cumul d'amortissement} = 153\,697,50 \text{ DA}$$

$$\text{La VNC hors dépréciation} = 341\,550,00 - 153\,697,50$$

$$\text{La VNC hors dépréciation} = 187\,852,50 \text{ DA}$$

La VNC après reprise de dépréciation (207 027,26 DA) serait supérieure à la VNC hors dépréciation (187 852,50 DA) lors de la reprise totale de la perte de valeur, d'où la constatation d'une reprise partielle qui se limite à :

$$\text{La reprise de perte de valeur} = 170\,000,00 - 161\,487,26$$

$$\text{La reprise de perte de valeur} = 8\,512,74 \text{ DA}$$

Le service exploitation de la DDB doit donc passer l'écriture comptable ci-après à la clôture de l'exercice 2015, et ajuster les dotations aux amortissements des exercices restants. La nouvelle VNC serait de 170 000,00 DA (la valeur recouvrable), car elle est inférieure à la VNC hors dépréciation. Les dotations aux amortissements seront donc de 30 909,09 DA pour les exercices 2016 à 2020, et de 15 454,54 DA pour les 6 mois restants de l'exercice 2021.

		31/12/2015	
29183122		Perte de valeur sur installation de climatisation	8 512,74
781		Reprises d'exploitation sur pertes de valeur et provisions – actifs non courants	8 512,74
		Constatacion d'une reprise sur perte de valeur	

III.3 : Essai d'application d'une réévaluation sur une immobilisation de la DDB

Supposons que l'entreprise SONELGAZ procède à la réévaluation des catégories de ses immobilisations chaque cinq (5) ans.

Nous prenons à titre d'exemple une installation de climatisation « 02 RADIATEURS A GN 44 000BT » d'une valeur de 61 800,00 DA, mis en application le 28 /06 /2011, et amortie sur 10 ans.

Le plan d'amortissement prévisionnel de cette installation apparait comme suit :

Tableau n°16 : Le plan d'amortissement prévisionnel d'une installation de climatisation

Date	Valeur d'actif	Amortissements		Valeur nette comptable VNC
		Annuités	Annuités cumulées	
31 /12/2011	61 800,00	3 090,00	3 090,00	58 710,00
31 /12/2012	61 800,00	6 180,00	9 270,00	52 530,00
31 /12/2013	61 800,00	6 180,00	15 450,00	46 350,00
31 /12 /2014	61 800,00	6 180,00	21 630,00	40 170,00
31 /12 /2015	61 800,00	6 180,00	27 810,00	33 990,00
31 /12 /2016	61 800,00	6 180,00	33 990,00	27 810,00
31 /12 /2017	61 800,00	6 180,00	40 170,00	21 630,00
31 /12 /2018	61 800,00	6 180,00	46 350,00	15 450,00
31 /12 /2019	61 800,00	6 180,00	52 530,00	9 270,00
31 /12 /2020	61 800,00	6 180,00	58 710,00	3 090,00
31 /12/2021	61 800,00	3 090,00	61 800,00	0,00

Source : Tableau réalisé par nos soins à partir des données internes à SONELGAZ.

Selon la norme IAS 16 et le SCF, lorsqu'une immobilisation corporelle est réévaluée par application d'un indice déterminé par rapport à son coût de remplacement net d'amortissement ou par référence à la valeur de marché (juste valeur), le cumul des amortissements à la date de réévaluation est ajusté proportionnellement à la valeur brute comptable de l'actif de sorte que la valeur comptable de cet actif à l'issue de la réévaluation soit égale au montant réévalué.

Au cours de l'exercice 2015, supposons la disposition d'un marché actif et à l'issue de plusieurs expertises, la DDB ressortira une valeur vénale potentielle de 57 783,00 DA. Sachant que la VNC prévue pour l'exercice 2015 est de 33 990,00 DA (voir tableau n°16), en comparant ces deux montants nous constatons l'existence d'un écart de réévaluation.

Ecart de réévaluation = Valeur vénale – VNC

$$= 57\,783,00 - 33\,990,00$$

$$\text{Ecart de réévaluation} = 23\,793,00 \text{ DA}$$

Les années suivantes, l'amortissement sera pratiqué sur la base de la nouvelle VNC par rapport à la durée d'utilité restante soit :

La nouvelle dotation annuelle = $57\,783,00 / 5,5$

$$\text{La nouvelle dotation annuelle} = 10\,506,00 \text{ DA}$$

La dotation de la dernière année = $(57\,783,00 / 5,5) \times 6/12$

$$\text{La dotation de la dernière année} = 5\,253,00 \text{ DA}$$

Deux méthodologies de comptabilisation sont possibles en matière de réévaluation, à savoir :

- La première méthode consiste à réévaluer la VNC à sa juste valeur en réévaluant la valeur d'origine et les amortissements antérieurs. Mais bien avant sa, il faudra d'abord déterminer un coefficient de réévaluation.

✓ **Le calcul du coefficient de réévaluation**

Le coefficient de réévaluation = Valeur vénale/VNC

$$= 57\,783,00 / 33\,990,00$$

$$\text{Le coefficient de réévaluation} = 1,7$$

Tableau n°17 : Tableau de réévaluation de l'installation de climatisation

Libelle	Valeur avant réévaluation	Coefficient de réévaluation	Valeur après réévaluation	Ecart de réévaluation
Valeur d'origine	61 800,00	1,7	105 060,00	43 260,00
Cumul amortissement	27 810,00	1,7	47 277,00	19 467,00
VNC	33 990,00	1,7	57 783,00	23 793,00

Source : Tableau réalisé par nos soins à partir des données internes à SONELGAZ.

Le service exploitation de la DDB doit donc effectuer l'écriture comptable suivante :

		31/12/2015	
2183122		Installation de climatisation	43 260,00
	28183122	Amortissement d'installations de climatisation	19 467,00
	105	Ecart de réévaluation	23 793,00
		Constatation d'un écart de réévaluation	

- La deuxième méthode consiste à imputer les amortissements pratiqués antérieurement à la réévaluation sur la valeur d'origine, pour ensuite porter cette valeur d'origine à la valeur vénale de réévaluation.

Dans ce cas, le service exploitation doit donc passer les écritures comptables suivantes :

		31/12/2015	
28183122		Amortissement d'installations de climatisation	27 810,00
	2183122	Installation de climatisation	27 810,00
		Constatation d'affectation des amortissements	
D °			
2183122		Installation de climatisation	23 793,00
	105	Ecart de réévaluation	23 793,00
		Constatation d'un écart de réévaluation	

Pour les exercices qui suivent, on peut considérer comme charge d'amortissement la dotation pratiquée avant la réévaluation (6 180,00 DA), et considérer le supplément d'amortissement provoqué par la réévaluation (4 326,00 DA) comme une reprise de l'écart de réévaluation.

L'enregistrement comptable de la dotation de l'exercice suivant serait :

		31/12/2016	
681		Dotations aux amortissements, provisions et Pertes de valeur d'un actif non courant	6 180,00
105		Ecart de réévaluation	4 326,00
	28183122	Amortissement d'installations de climatisation	10 506,00
		Constatation de la dotation aux amortissements	

✓ **Constats**

Nous avons constaté que, pour le mobilier du bureau, la valeur nette comptable par la méthode du coût à la clôture de l'exercice 2011 est moins élevée que celle par la méthode appliquée par l'entreprise, ceci revient à la constatation de la perte de valeur. Par contre, en ce qui concerne l'installation de climatisation « 02 RADIATEURS A GN 44 000BT », la valeur nette comptable à la clôture de l'exercice 2020 serait plus élevée que celle constatée par la méthode de l'entreprise, et cette différence est due à l'application de la réévaluation (l'écart positif de réévaluation).

Après l'analyse des écarts dégagés, nous avons constaté que l'adoption de ces nouvelles méthodes d'évaluation postérieure par la DDB, lui permettra d'améliorer son niveau de performance :

- Si l'entreprise applique la méthode du coût pour le mobilier du bureau au lieu de celle appliquée actuellement, ceci lui permettra de réduire les charges de l'exercice 2012 de 31 666,67 DA (la dotation serait de 6 333,33 DA au lieu de 38 000,00 DA), d'où l'augmentation du résultat de cet exercice (si les charges diminuent et les produits restent inchangés cela impliquera l'augmentation du résultat).
- C'est le même cas pour la deuxième immobilisation corporelle à savoir l'installation de climatisation « 15 RADIATEURS A GN 12 000BT », car l'application par la DDB de la méthode du coût lui permettra d'aboutir à la réduction de la dotation jusqu'à 29 361,31 DA au lieu de 29 601,00 DA, ce qui conduira également à l'augmentation de son résultat.
- Après avoir supposé l'existence d'un marché actif d'une part et que la DDB procèdera à la réévaluation de ses immobilisations corporelles d'autre part, nous avons constaté que suite à cette réévaluation, la DDB peut rapprocher la VNC de l'installation de climatisation « 02 RADIATEURS A GN 44 000BT » qui serait égale à 33 990,00 DA au 31 /12 /2015 à la valeur du marché à savoir une valeur de 57 783,00 DA, ce rapprochement va permettre à l'entreprise de dégager un écart positif de 23 793,00 DA.

Pour conclure, nous avons tenté dans ce chapitre d'appliquer les méthodes d'évaluation des immobilisations corporelles, en mettant l'accent sur la comptabilisation initiale et l'évaluation postérieure. Néanmoins, nous étions contraintes d'y apporter quelques suppositions afin de compléter notre étude, car le groupe SONELGAZ n'applique pas encore toutes les nouveautés amenées par le référentiel IFRS.

En effet, nous avons procédé à des suppositions concernant la réévaluation des immobilisations corporelles. Cette démarche nous a permis de déduire l'importance de cette pratique qui, une fois appliquée, permettra à l'entreprise de dégager des surplus de ses immobilisations ce qui la valorisera d'une façon plus correcte. Tout en contribuant à améliorer sa performance.

Conclusion générale

Conclusion générale

La diversification des référentiels comptables à travers le monde a représenté un véritable frein pour les relations financières et économiques internationales, ce qui a rendu de plus en plus nécessaire l'harmonisation comptable internationale. En effet, les normes comptables IAS/IFRS représentent l'innovation clé de cette harmonisation.

Aujourd'hui, tous les professionnels se sont rendu compte des limites du PCN et de ses insuffisances, ainsi que son inadaptation à l'environnement économique actuel. Pour cela un nouveau système comptable s'est inscrit dans le cadre des réformes profondes engagées en Algérie. Ce nouveau référentiel détient une majeure partie des normes comptables IAS/IFRS.

Parmi ces normes comptables, on distingue la norme IAS 16 qui traite les immobilisations corporelles, et qui prévoit la publication détaillée des informations concernant les modalités d'évaluation et les méthodes comptables à utiliser. Ces dernières, offrent aux praticiens comptables en matière d'évaluation postérieure, le droit de choisir entre deux méthodes à savoir la méthode du coût et celle de la réévaluation. La première hypothèse de notre travail a, de ce fait, été confirmée du fait que ce référentiel comptable a apporté diverses innovations dont celles qui ont trait aux règles d'évaluation postérieure.

Nous avons essayé de répondre durant ce travail de recherche à une problématique qui fait objet de débats relativement récents, qui porte sur la connaissance des nouvelles méthodes comptables d'évaluation postérieure et leurs apports à la performance de l'entreprise. Nous avons donc tenté l'application de ces méthodes au sein de la direction de distribution de Bejaia « groupe SONELGAZ », afin de mieux cerner les nouveautés qu'elles apportent.

L'hypothèse liée au non application des méthodes d'évaluation par certaines entreprises, en raison de leur rigidité au changement, a également été confirmée. En effet, durant notre stage, nous avons pu observer que les méthodes d'évaluation postérieures des immobilisations corporelles ne sont pas appliquées. Les praticiens comptables de la DDB ont choisi de ne pas s'introduire dans ces méthodes, dans la mesure où ces dernières, nécessitent énormément d'efforts de la part des différents acteurs de l'entreprise et posent des problèmes liés à la concrétisation de leurs applications par la complexité et la difficulté de leur mise en œuvre.

Néanmoins, cette recherche nous a permis de constater que par l'utilisation de la méthode du coût l'entreprise peut apprécier chaque année s'il existe un indice interne ou externe, que certains actifs ont pu perdre de la valeur. Si tel est le cas, il y a lieu de procéder à des tests

permettant de vérifier si la valeur nette comptable de l'immobilisation excède ou non sa valeur recouvrable. Autrement dit, il s'agit de lier la valeur nette comptable de l'immobilisation à sa valeur réelle. Par l'utilisation de la réévaluation, l'entreprise détient des immobilisations équivalentes pour des valeurs comparables quelle que soit leur date d'entrée dans ses comptes. Tous ces faits sont en faveur de l'hypothèse qui porte sur la démarche de traitement postérieur des immobilisations corporelles suivant ces nouvelles méthodes d'évaluation.

Enfin, l'objectif de ce travail de recherche était de présenter les changements apportés lors de l'application de ces méthodes d'évaluation postérieure par l'entreprise, il s'agit notamment de :

- L'augmentation du résultat (par la réduction des charges d'amortissement) ;
- La possibilité aux entreprises en difficulté de gonfler leurs capitaux propres et d'accroître leur capacité d'endettement ;
- La modification de leurs structures financières en améliorant les ratios d'indépendance financière.

Ces méthodes d'évaluation, vont permettre à l'entreprise de bien tenir le niveau de sa performance. En effet, l'évaluation des immobilisations corporelles à leurs valeurs réelles contribue de manière certaine à la fiabilité et à la transparence des informations véhiculées par les états financiers. Ceci permet donc de confirmer l'hypothèse qui stipule que les méthodes d'évaluation sont considérées comme un outil utilisé par l'entreprise afin de bien situer son niveau de performance.

Ces méthodes offrent, entre autre, l'opportunité de comparer les performances inter entreprises et cela par :

- la détermination de la valeur réelle par référence aux données externes, ce qui sous-entend que l'entreprise n'a pas d'influence sur ces valeurs ;
- le rapprochement de la valeur nette comptable de l'immobilisation corporelle à la valeur de marché, ce qui permet la valorisation de l'entreprise par les tiers et la fourniture d'une image plus réelle de la valeur de l'entreprise.

Ces méthodes apportent donc un surplus de pertinence, d'objectivité, de neutralité, de prédiction et de comparabilité. Elles donnent à chaque élément figurant au bilan, la capacité de refléter sa véritable valeur économique.

Bibliographie



Bibliographie

❖ Ouvrages

- ALAZARD. Claude, SEPARI. Sabine, « Contrôle de gestion corrigés du manuel », édition Dunod, Paris, 2004.
- BARUCH. Philippe, MIRVAL. Gérard, « Comptabilité générale », ellipses / édition Marketing S.A, 1996.
- BOUVIER. Anne-Marie, DISLE. Charlotte, « Introduction à la comptabilité : cas pratique », édition Dunod, Paris, 2008.
- Cid BENAIBOUCHE. Mohand, « Initiation a la nouvelle technique comptable », édition 95 Revue et Corrigée, 1996.
- DORIATH. Brigitte, GOUJET. Christian, « Gestion prévisionnelle et mesure de la performance », édition Dunod, Paris, 2002.
- DUMALANEDE. Eric, « Comptabilité générale conforme au SCF et aux normes IAS/IFRS », édition Berti, Alger, 2009.
- GEORGES. Langlois, MICHELINE. Friédérich, « Comptabilité financière, comptabilité générale », édition Foucher, Vanves, 2007.
- KADDOURI. Amar, MIMECHE. Ahmed, « Cours de comptabilité financière selon les normes IAS/IFRS et le SCF 2007 », éditions ENAG, Alger, 2009.
- LE MANH. Anne, MAILLET-BAUDRIER. Catherine, « Normes comptables internationales IAS/IFRS », édition Berti, Alger, 2007.
- MARTINET. Alain-Charles, SILEM. Ahmed, « Lexique de gestion », édition Dalloz, Paris, 2005.
- OBERT. Robert, MAIRESSE. Marie-Pierre, « Comptabilité approfondie : manuel et application », édition Dunod, Paris, 2011.
- RAFFOURNIER. Bernard, « Les normes comptables internationales (IFRS/IAS) », édition Economica, Paris, 2005.
- SILEM. Ahmed, ALBERTINI. Jean-Marie, « Lexique d'économie », édition Dalloz, Paris, 2006.
- TAZDAIT. Ali, « Maîtrise du système comptable financier », édition ACG, Algérie, 2009.



- TOURON. Philippe, TONDEUR. Hubert, « Comptabilité en IFRS », édition Organisation, Paris, 2004.

❖ **Revues**

- BENABDELLAH-DEMARIA. Samira, « Vers une dynamique de la convention coût historique sous l'effet de l'application des normes comptables IAS/IFRS ? », Université de Nice Sophia, 2006.
- BRANDAO. Elisio, « Harmonisation comptable en Europe », Université de Porto, Portugal, 1997.
- CASTA. Jean-François, « La comptabilité en juste valeur, permet-elle une meilleure représentation de l'entreprise ? », Université DAUPHINE Paris, 2003.
- OULD AMER. Smail, « La normalisation comptable en Algérie : présentation de nouveau système comptable et financier », revue de l'université Ferhat Abbas n°10, 2010, Sétif.
- Deloitte, Pleins feux sur les IFRS, « L'IASB publie une nouvelle norme sur l'évaluation à la juste valeur et les informations à fournir », Bureau mondial des IFRS, Mai 2011.
- Manuscrit auteur, « Evaluation a la juste valeur un nouveau modèle comptable ? », publié dans 20^{ème} congrès de l'AFC, European Accounting Association, France, 1999.
- VINAIS. José, « Améliorer la comptabilisation en juste valeur », revue de la stabilité financière n°12, octobre 2008.

❖ **Séminaires**

- ESSAYOUTI. Tarek, « Séminaire sur les nouvelles modalités de réévaluation des immobilisations », Alger, 2005.
- MORSI. Ahmed, « Séminaire sur la pratique de l'élaboration des nouveaux états comptables et financiers IAS/IFRS », Mai 2008.

❖ **Loi et décrets**

- Ordonnance n°75/35, portant Plan Comptable National du 29 Avril 1975.
- La loi n°07-11 du 15Dhou El Kaada 1428 correspondant au 25 novembre 2007 portant système comptable financier, Journal Officiel de la République Algérienne n°74.
- Décret présidentiel n° 02-195 du 19 Rabie El Aouel 1423 correspondant au 1^{er} juin 2002, portant statuts de la Société algérienne de l'électricité et du gaz dénommée "SONELGAZ. Spa".



❖ **Journaux officiels**

- Journal Officiel de la République Algérienne n° 19, portant système comptable financier, du 28 Rabie El Aouel 1430 correspondant au 25 mars 2009.
- Journal officiel de l'Union européenne, « La norme comptable internationale IAS 16 », Règlement (CE) n°2238/2004 de la commission du 29 décembre 2004.

❖ **Normes internationales**

- La norme IAS 16, de l'IASB
- La norme IAS 17, de l'IASB
- La norme IAS 36, de l'IASB
- La norme IFRS 13, de l'IASB

Liste des tableaux et figures

Liste des tableaux et figures

❖ La liste des tableaux

Tableau n°01 : La liste des normes IAS/IFRS	13
Tableau n°02 : Comparaison des deux modes d'amortissement	28
Tableau n°03 : La comparaison des performances interne et externe	41
Tableau n°04 : La liste des immobilisations corporelles	46
Tableau n°05 : Les filiales métiers de base de la Sonelgaz	71
Tableau n°06 : Les immobilisations corporelles de la DDB	81
Tableau n°07 : Fiche d'amortissement du matériel automobile	88
Tableau n°08 : Le plan d'amortissement du mobilier de bureau.....	90
Tableau n°09 : Le plan d'amortissement de mobilier de bureau avec perte de valeur.....	90
Tableau n°10 : Le plan d'amortissement de mobilier de bureau effectué par la DDB.....	92
Tableau n°11 : Les dotations aux amortissements des deux dernières années	93
Tableau n°12 : Le plan d'amortissement d'une installation de climatisation.....	93
Tableau n°13 : Le plan d'amortissement de l'installation de climatisation avec perte de valeur.....	94
Tableau n°14 : Le plan d'amortissement de l'installation de climatisation présenté par la DDB	95
Tableau n°15 : Le plan d'amortissement prévisionnel de l'installation de climatisation.....	96
Tableau n°16 : Le plan d'amortissement prévisionnel d'une installation de climatisation....	98
Tableau n°17 : Tableau de réévaluation de l'installation de climatisation.....	99

❖ La liste des figures

Figure n°01 : Méthodologie schématique de dépréciation des actifs	33
Figure n°02 : Présentation de la valeur recouvrable	58
Figure n°03 : Organigramme de la direction de distribution de Bejaia	75
Figure n°04 : Organigramme de la Division Finance et Comptabilité.....	79

Annexes

Annexe n°01

Annexe n°02

Annexe n°03

Annexe n°04

Annexe n°05

Annexe n°06

Annexe n°07

Annexe n°08

Table des matières

Table des matières

Remerciements

Dédicace

Liste des abréviations

Sommaire

Introduction générale01

Chapitre I : Généralités sur la comptabilité et l'harmonisation comptable internationale

Section I : Généralités sur la comptabilité..... 04

I.1 : Définition et rôle de la comptabilité 04

I.1.1 : Définition 04

I.1.2 : Le rôle de la comptabilité 05

I.2 : Les principes comptables 05

I.3 : Les finalités de la comptabilité 07

I.3.1 : L'information des utilisateurs de la comptabilité 07

I.3.2 : Le contrôle des mouvements et du patrimoine des entités 08

I.3.3 : Un moyen de preuve 08

I.4 : Les états financiers et leurs objectifs 08

I.4.1 : Définition 08

I.4.2 : Les objectifs des états financiers..... 09

Section II : La normalisation comptable et les normes IAS / IFRS 09

II.1 : La présentation de la normalisation comptable 09

II.1.1 : Définition et objectifs de la normalisation comptable 09

II.1.2 : Historique de la normalisation comptable 10

II.2 : Présentation des normes IAS / IFRS 12

II.2.1 : La liste des normes IAS / IFRS 13

II.2.2 : Le processus d'élaboration des normes IFRS..... 16

II.3 : Les contraintes 16

II.4 : Les normes IAS / IFRS applicables en Algérie 16

II.4.1 : Les normes IAS respectées en Algérie 17

II.4.2 : Les normes IFRS respectées en Algérie	19
Section III : Les réformes comptables en Algérie	20
III.1 : Présentation du plan comptable national « PCN » 1975	20
III.2 : Les insuffisances du PCN 1975	21
III.3 : Description du système comptable financier « SCF »	22
III.3.1 : Définition du SCF	22
III.3.2 : Le champ d'application du SCF	22
III.4 : Les règles générales d'évaluation des éléments des états financiers en SCF.....	23
III.4.1 : Le coût historique.....	23
III.4.2 : La juste valeur ou coût actuel.....	23
III.4.3 : La valeur de réalisation (de règlement).....	24
III.4.4 : La valeur actualisée (d'utilité).....	24
Chapitre II : Les méthodes d'évaluation comptable et la performance de l'entreprise	
Section I : La méthode préférentielle « évaluation au coût ».....	25
I.1 : Définition de la méthode.....	25
I.2 : Les composants de la méthode	25
I.2.1 : La valeur d'origine de l'actif	26
I.2.2 : L'amortissement	26
I.2.3 : Les pertes de valeurs	26
I.3 : Concepts généraux d'amortissement	26
I.3.1 : La base amortissable	26
I.3.2 : La valeur résiduelle.....	27
I.3.3 : La durée d'utilité.....	27
I.3.4 : L'annuité d'amortissement	27
I.3.5 : Les modes d'amortissement.....	27
I.3.5.1 : Le mode d'amortissement linéaire « constant »	28
I.3.5.2 : Le mode d'amortissement dégressif	28
I.3.5.3 : Comparaison des deux modes d'amortissements	28
I.3.5.4 : Le mode d'amortissement par unités d'œuvre ou de production.....	29
I.3.6 : Le plan d'amortissement.....	30
I.4 : La dépréciation d'actifs.....	30
I.4.1 : Définition de la dépréciation.....	30

I.4.1.1 : La valeur recouvrable	30
I.4.1.2 : L'unité génératrice de trésorerie	31
I.4.2 : Indices de dépréciation	31
1.4.2.1 : Les indices externes	31
I.4.2.2 : Les indices internes.....	31
I.4.3 : Les tests de dépréciation	32
I.4.4 : La reprise d'une perte de valeur.....	33
Section II : La méthode de la réévaluation.....	35
II.1 : Définition de la méthode	35
II.2 : Présentation de la juste valeur	35
II.2.1 : Définitions de la juste valeur	35
II.2.2 : La première apparition de la « juste valeur » dans les normes IAS/IFRS.....	36
II.2.3 : Détermination de la juste valeur	36
II.2.4 : Les techniques d'évaluation de la juste valeur	37
II.2.4.1 : L'approche par le marché	37
II.2.4.2 : L'approche par le résultat	37
II.2.4.3 : L'approche par les coûts.....	37
II.3 : Les conditions de la réévaluation	37
II.4 : Les incidences de la réévaluation	38
Section III : L'apport des méthodes d'évaluation comptable à la performance de l'entreprise	39
III.1 : Présentation de la performance de l'entreprise	40
III.1.1 : Définitions de la performance	40
III.1.2 : Les types de performance.....	40
III.1.3 : Les indicateurs de la performance.....	41
III.2 : Certaines limites du coût historique	42
III.3 : Les avantages de la méthode de réévaluation	42
III.3.1 : La prévisibilité	42
III.3.2 : La comparabilité.....	42
III.3.3 : La neutralité.....	43
III.3.4 : Le rapprochement.....	43
III.3.5 : La réduction des plus ou moins values	43
III.4 : Corrélation entre juste valeur et mesure de performance.....	43

Chapitre III : Evaluation et comptabilisation des immobilisations corporelles

Section I : Les immobilisations corporelles : notions de base	45
I.1 : Définition des immobilisations corporelles	45
I.2 : Classification des immobilisations corporelles.....	46
I.3 : Evaluation initiale des immobilisations corporelles	47
I.3.1 : Immobilisations acquises : coût d'acquisition.....	47
I.3.2 : Immobilisations produites par l'entreprise : coût de production.....	48
I.3.3 : Immobilisations reçues à titre gratuit.....	48
I.3.4 : Immobilisations acquises au moyen de subventions	48
I.3.5 : Immobilisations acquises par voie d'échange	48
I.3.6 : Immobilisations libellées en devises.....	49
I.3.7 : Immobilisations reçues à titre d'apport en nature.....	49
I.3.8 : Les pièces de rechange.....	49
I.4 : Comptabilisation des immobilisations corporelles à l'entrée	49
I.4.1 : Cas des immobilisations acquises.....	49
I.4.2 : Cas des immobilisations produites par l'entreprise pour elle-même.....	50
I.4.3 : Cas des immobilisations reçues à titre gratuit.....	50
I.4.4 : Cas d'une immobilisation complexe.....	50
I.4.5 : Cas des dépenses ultérieures.....	51
I.5 : Cas particulier	51
I.5.1 : Immeuble de placement	51
I.5.1.1 : Evaluation initiale des immeubles de placement	52
I.5.1.2 : Evaluation ultérieure des immeubles de placement.....	52
I.5.2 : Le crédit-bail « contrat de location-financement ».....	53
I.5.2.1 : Critères de classification.....	53
I.5.2.2 : La comptabilisation des contrats de location-financement.....	53
Section II : Immobilisations corporelles : méthode d'évaluation au coût.....	54
II.1 : Les immobilisations amortissables et non amortissables	55
II.2 : Amortissement des immobilisations corporelles.....	55
II.3 : Comptabilisation de l'amortissement	56
II.4 : Dépréciation des immobilisations corporelles.....	57
II.4.1 : Identification des actifs à déprécier	57

II.4.2 : Le calcul de la valeur recouvrable	57
II.4.2.1 : Le calcul de la valeur d'utilité	58
II.4.2.2 : La juste valeur diminuée des coûts de la vente	59
II.5 : Comptabilisation de la dépréciation	60
II.6 : La cession des immobilisations corporelles	61
II.6.1 : Définition de la cession d'une immobilisation	61
II.6.2 : Comptabilisation de la cession d'une immobilisation	61
Section III : Immobilisations corporelles : méthode de réévaluation.....	62
III.1 : Sortes d'immobilisations à réévaluer	63
III.2 : Traitement de la réévaluation.....	63
III.3 : Comptabilisation de la réévaluation.....	64
III.4 : La cession d'une immobilisation réévaluée	65
Chapitre IV : Essai d'application des méthodes d'évaluation comptable à la SONELGAZ	
Section I : Présentation de l'organisme d'accueil	66
I.1 : Historique et évolution de la SONELGAZ.....	66
I.2 : Présentation de la SONELGAZ.....	68
I.2.1 : Missions de la SONELGAZ	68
I.2.2 : Les activités de la SONELGAZ.....	69
I.2.3.1 : Activité Production	69
I.2.3.2 : Activité Transport	69
I.2.3.3 : Activité Distribution	70
I.2.3 : Les filiales de la SONELGAZ	71
I.2.3.1 : Les filiales métiers de base	71
I.3 : Présentation de la direction de distribution Bejaia « DDB »	73
I.3.1 : Les fonctions de la DDB.....	74
I.3.2 : Organigramme de la DDB	75
I.3.3 : La description des différentes structures (missions et taches).....	76
I.3.3.1 : La direction de distribution (DD)	76
I.3.3.2 : Le service chargé des affaires juridiques	76
I.3.3.3 : Le service chargé de communication.....	76
I.3.3.4 : Le service chargé de la sécurité	76
I.3.3.5 : La division ressources humaines (DRH)	77

I.3.3.6 : La division gestion des systèmes informatiques (DGSI)	77
I.3.3.7 : La division exploitation de gaz (DEG) et exploitation d'électricité (DEE).....	77
I.3.3.8 : La division relation commerciales (DRC)	77
I.3.3.9 : La subdivision affaires générales (SAG)	77
I.3.3.10 : La division études et exécution des travaux (DEET).....	78
I.3.3.11 : La division finances et comptabilité (DFC).....	78
I.4 : Présentation de la division finances et comptabilité (DFC)	78
I.4.1 : L'organigramme de la DFC	79
I.4.2 : La description des différents services	79
I.4.2.1 : Le service exploitation (service de comptabilité)	79
I.4.2.2 : Le service finance	79
I.4.2.3 : Le service budget et contrôle de gestion.....	80
Section II : L'évaluation comptable appliquée par SONELGAZ	80
II.1 : Les immobilisations corporelles détenues par la DDB	80
II.2 : La procédure d'achat des immobilisations corporelles de la DDB	82
II.3 : L'évaluation initiale des immobilisations corporelles de la DDB.....	86
II.4 : L'évaluation faite à la clôture de l'exercice	87
II.4.1 : Détermination de la dotation aux amortissements.....	87
II.4.2 : L'inventaire physique	89
Section III : Essai d'application des méthodes d'évaluation ultérieure sur quelques immobilisations corporelles de la SONELGAZ (DDB).....	89
III.1 : L'évaluation d'un mobilier de bureau à la méthode du coût.....	89
III.2 : L'évaluation d'une installation de climatisation à la méthode du coût.....	93
III.3 : Essai d'application d'une réévaluation sur une immobilisation de la DDB	98
Conclusion générale	103
Bibliographie	105
Liste des tableaux et figures	
Annexes	
Résumé	

ملخص

في الوقت الحاضر المؤسسات تسعى للبقاء في السباق على الكفاءة، لأنها تخشى أن تتأثر سمعتها وبالتالي تندهور صورتها. لهذا السبب تسعى بشكل متزايد لتبرير شرعيتها، لضمان بقائها وتعزيز شفافيتها.

التثبيات المادية تمثل أهم جزء في الاستثمارات الإنتاجية للمؤسسات. ولذلك المعالجة الفعالة لهذه التثبيات المادية تسمح بتحديد مستويات فعاليتها بشكل صحيح.

هذه المعالجة لا تتم إلا بتطبيق طرق جديدة للتقييم في نهاية السنة، و تتمثل هذه الطرق في: طريقة التكلفة وطريقة إعادة التقييم.

في هذا المجال، تتواجد شركة سونا لغاز ضمن المؤسسات التي وجب عليها إعطاء قيمة لهذه الطرق الجديدة لتصبح على علم بالقيم المضافة التي تقدمها.

كلمات مفتاحية:

التقييس، التثبيات المادية، الكفاءة، طرق التقييم، إعادة التقييم، فقدان القيمة، القيمة الحالية.

Abstract

Nowadays, companies are striving to stay in the race for performance, because they fear to alter their reputation and therefore see their image degraded. This is why they seek increasingly to justify their legitimacy, to ensure their survival and to promote their transparency.

Intangible assets relate the most important part of productive business investment, so an effective treatment for these will situate their performance levels.

This treatment is done just when the new methods to subsequent evaluation are applied, these methods are: method the cost and the revaluation.

In this context, the SPA SONELGAZ is among the companies that have given importance to these new evaluation methods, in order to be aware of the added value they provide.

Keywords:

Standards, IAS, IFRS, Intangible assets, Performance, Evaluation Methods, revaluation, loss of value, fair value.

Résumé

De nos jours, les entreprises s'efforcent de rester dans la course à la performance, car elles craignent d'altérer leur réputation et par conséquent de voir leur image se dégrader. C'est pourquoi, elles cherchent de plus en plus à justifier leur légitimité, assurer leur survie et promouvoir leur transparence.

Les immobilisations corporelles concernent la partie la plus importante des investissements productifs des entreprises, donc un traitement efficace de celles-ci permettra de bien situer leurs niveaux de performance.

Ce traitement ne se pratique qu'à l'application des nouvelles méthodes d'évaluation postérieure à savoir, la méthode du coût et celle de la réévaluation.

Dans ce contexte, la SPA SONELGAZ est parmi les entreprises qui doivent accorder de l'importance à ces nouvelles méthodes d'évaluation, afin d'avoir conscience de la valeur ajoutée qu'elles procurent.

Mots clés :

Normalisation, IAS, IFRS, Immobilisations corporelles, Performance, Méthodes d'évaluation, Réévaluation, Perte de valeur, Juste valeur.