

LA NORMALISATION COMPTABLE INTERNATIONALE

LES NORMES IAS/IFRS

Animé par: Pr. Sarra MRANI ZENTAR



La comptabilité est indispensable pour la gestion d'une entreprise

La comptabilité est une technique qui permet d'enregistrer toutes les opérations réalisées par l'entreprise et d'établir après traitement des états financiers à la fois utiles pour les dirigeants de l'entreprise que pour les tiers.

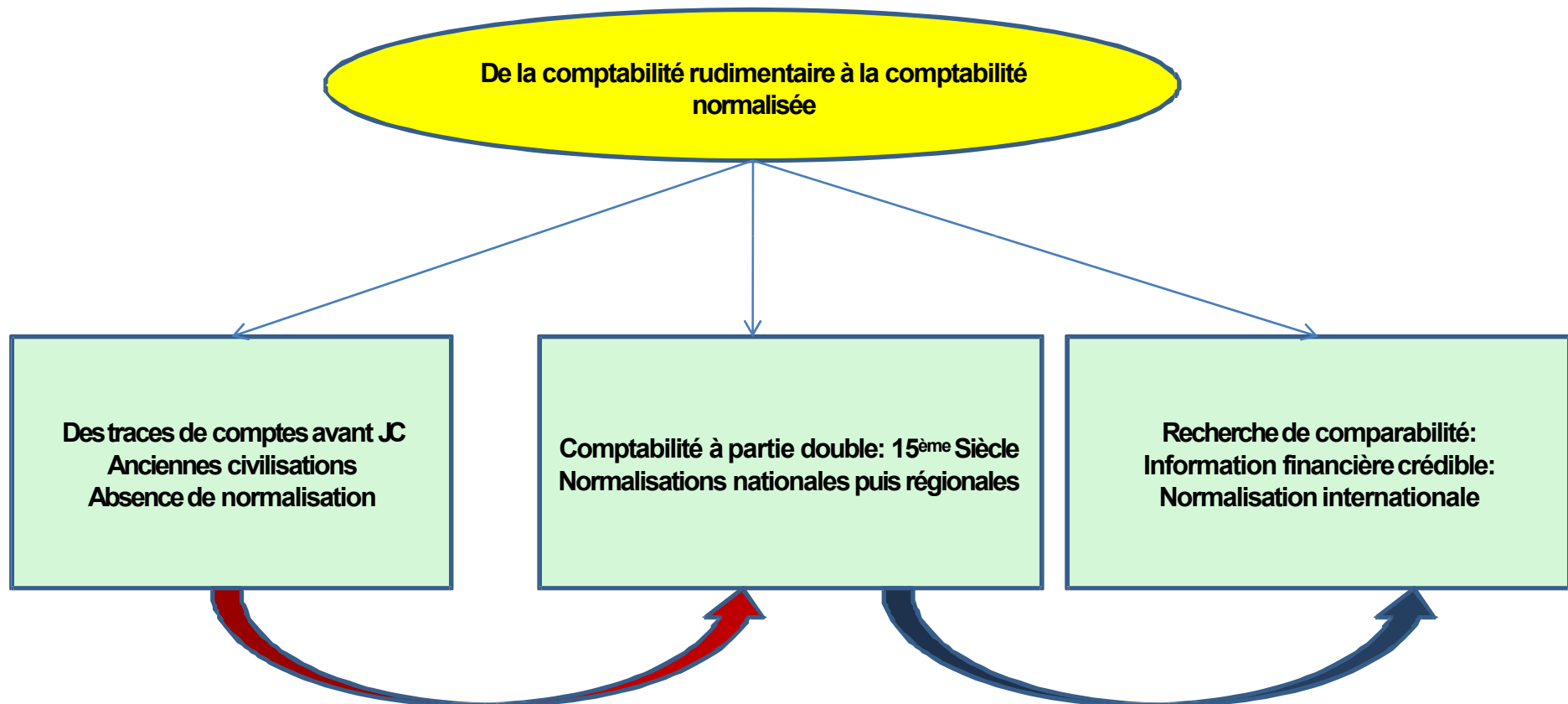
La comptabilité présente donc une grande utilité pour le chef d'entreprise:

- Elle lui permet de connaître ses résultats. Outil financier qui retrace les différentes opérations de l'entreprise, en vue d'établir le CPC qui dégage le résultat.
- Elle lui permet d'orienter ses choix: Instrument de prise de décisions.
- Elle lui permet de mieux gérer son entreprise. Instrument de gestion.
- Elle lui permet de faire des projections. Instrument de prévision.
- Elle lui permet d'acquitter ses obligations administratives ou autres.

Moyen de preuve.

Evolution des pratiques comptables

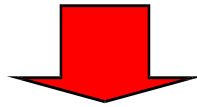
La comptabilité a existé depuis fort longtemps, puis a évolué pour devenir enfin un langage universel:



Evolution des normes comptables

La comptabilité, née dès l'antiquité, formalisée depuis le quinzième siècle, est devenue la source la plus sûre de l'information économique et financière.

La mondialisation des économies, le décloisonnement des marchés économiques et financiers, le développement des marchés financiers et l'apparition de nouveaux instruments financiers, ont engendré plusieurs problèmes.



D'où l'intérêt de l'harmonisation comptable internationale



La comptabilité à tendance à devenir un langage universelle

- Le capitalisme financier est planétaire bien avant la globalisation de l' économie .
- Les investisseurs ont besoin d'états financiers des entreprises reflétant leurs situations exacts d'une manière sincère et de comparer les situations d entreprises installées dans des pays différents.
- L'utilisation de normes par pays ne permet d'avoir cette comparabilité.
- La recherche d'un langage comptable universelle s'est fait sentir depuis longtemps .

A light beige background featuring a faint, stylized world map with grid lines.

Dates clés des normes comptables internationales

- 1973: Création de l' IASC
- 1975: Publication de deux normes IAS 1 et IAS2
- 1982: Octroi du rôle de normalisateur comptable international à l'IASC.
- 1989: Publication du cadre conceptuel.
- 2001: Réforme de l'IASC et apparition de l'IASB.
- 2007 : Publication du projet IFRS pour les PME.
- 2013: Progression notable dans l'adoption des IFRS au niveau mondial .

A faint, stylized world map in a light tan color serves as the background for the top section of the slide. The map shows the continents and is overlaid with a grid of thin lines.

Normes IFRS: Normes récentes

Adoption par le Parlement et le Conseil Européens, en juillet 2002, d'un règlement sur l'adoption des normes internationales pour les comptes consolidés des groupes européens cotés en bourse, à partir de 2005.

Un délai de grâce de deux années en France a été accordé aux entreprises concernées.

Le premier janvier 2007: Obligation aux sociétés cotées en bourse de publier leurs états financiers retraités selon les normes IFRS.



Mise en place des IFRS

A partir du 1er janvier 2005, des sociétés européennes cotées, et par extension leurs filiales, se sont conformées à l'application des normes comptables internationales IAS/IFRS et à partir de 2008 pour les établissements et entreprises publiques ayant opté pour la publication de leurs états financiers consolidés au format IFRS. Il en est de même à partir de 2007 pour les sociétés marocaines cotées.

A partir de **2008**, les banques marocaines se sont, également, conformées aux normes IFRS. Ce nouveau référentiel, commun et consensuel permettra d'harmoniser la présentation des états financiers, quel que soit le pays émetteur.

La mise en place des normes IFRS est une révolution culturelle majeure, impactant non seulement les états financiers des entreprises, mais également leurs organisations (système d'information, formation,...)

Normes IFRS et pratiques comptable au Maroc

Le Maroc est à son tour concerné par ce mouvement d'harmonisation, les raisons en sont multiples

Effet « boule de neige »
Multiples liaisons avec l'étranger.

Se mettre au diapason des évolutions comptables universelles.

Obligation de la bourse de Casablanca

- **Volonté d'attirer les investisseurs étrangers.**
- **Implantation de filiales étrangères sur le territoire marocain.**
- **Cotation de quelques entités marocaines sur les marchés boursiers européens.**
- **Lien d'intérêt avec des entreprises européennes ou autres.**



Plan comptable face aux normes IFRS

Le Maroc, dans le cadre de sa décision de modernisation des systèmes d'information comptable et financiers et mise à niveau globale, s'est dressé un plan d'actions visant l'alignement par rapport aux standards internationaux.

Cependant, les réformes afférentes au droit comptable ne se sont pas faites au Maroc à un rythme aussi soutenu par rapport à d'autres domaines.

Dès lors, la nécessité de refonte du référentiel comptable marocain s'impose à nous eu égard à l'approche des diverses échéances et aux exigences de normes de qualité.

Plan comptable marocain (historique)

- 
- Sous le protectorat, la comptabilité était organisé selon le plan comptable de 1947.
 - Al indépendance, le Maroc a adopté le plan comptable de 1957.
 - Le premier plan comptable marocain a été mis en application en 1994.

Référentiel comptable marocain et normes IFRS

L'adoption des normes IFRS répond ainsi à une double raison:

- **Se mettre au diapason des normes internationales.**
- **Améliorer la qualité de l'information financière.**

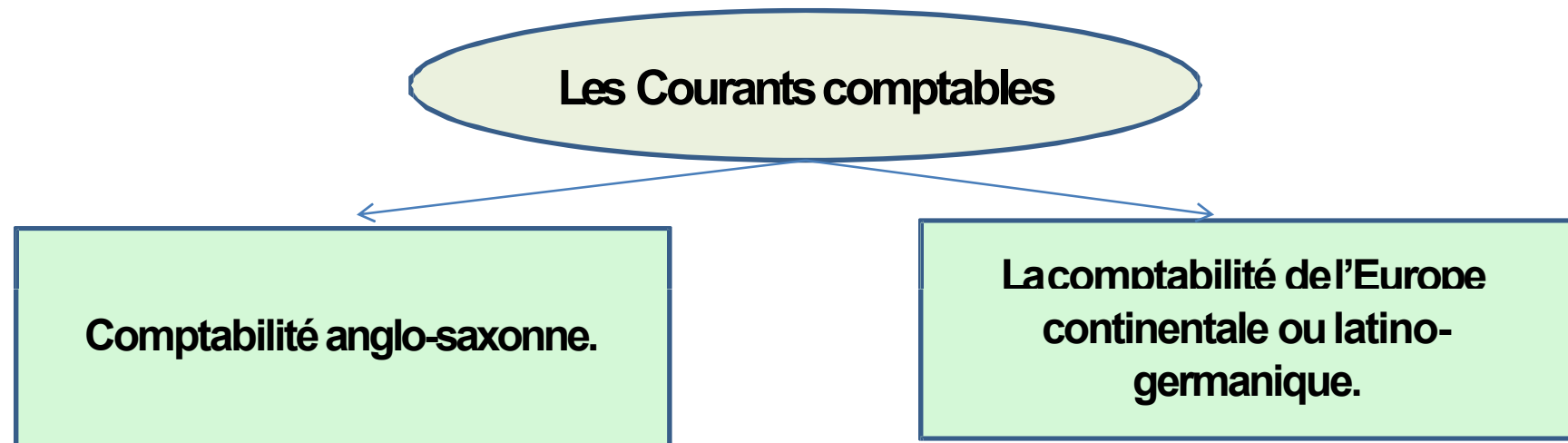
Ou du moins le rapprochement du référentiel comptable marocain aux normes internationales s'impose.

Mais le passage aux normes IFRS est un processus relativement complexe.

Des divergences de fond et de forme existent entre les normes IFRS et le CGNC.
Retraitements multiples

Les modèles comptables

Les pratiques comptables à travers le monde se sont développées à travers deux courants:



Les pratiques comptables à travers le monde peuvent être rangées en deux grands courants:

- La comptabilité d'inspiration anglo-saxonne.
- La comptabilité d'inspiration latino-germanique.

Le processus de normalisation comptable

Pour publier des normes de qualité élevée, l'IASB a mis une procédure efficace basée sur la consultation de toutes les parties prenantes. Afin d'anticiper tous problèmes

Ce processus est ainsi composé :

- ✓ Mise en place de l'agenda
- ✓ Projet de planification
- ✓ Développement et publication d'un paper discussion
- ✓ Développement et publication d'un exposure draft
- ✓ Développement et publication d'une norme
- ✓ Procédure après la publication de la norme

La normalisation comptable

- ❑ En France, le rôle de preuve de la comptabilité sera longtemps privilégié, comme en témoigne l'ordonnance de Colbert de 1673 ou la première rédaction du code de commerce de 1807, ainsi les sources du droit comptable pour les écoles latino germanique sont nombreuses et diverses: elles peuvent être législatives ou réglementaires, elles peuvent être également d'origine jurisprudentielle ou doctrinale.
- ❑ Aux Etats unis , les organismes professionnels constituent la source principale de la normalisation comptable avec notamment les travaux de l' AICPA du FASB*
- ❑ Contrairement aux pays latino germanique, aux Etats unis il n'existe pas de plan comptable applicable à toutes les entités. Chacune d'entre elles doit donc établir un plan de compte qui corresponde à ses besoins

La classification des systèmes comptables

Système comptable	Latino-germanique	Anglo-saxons
Origine de financement	Secteur bancaire principalement	Marchés financiers principalement
Culture	Orientation étatique	Individualiste
Système juridique	- Dominé par le droit écrit - La loi fournit des règles comptables détaillées	- Dominé par la jurisprudence - Les règles sont élaborées par des organisations
Système fiscal	Relation étroite entre comptabilité et fiscalité	La comptabilité est indépendante de la fiscalité

Objectifs de la comptabilité

Système comptable	Latino-germanique	Anglo-saxons
Utilisateurs principaux des états financiers	Créanciers, autorités fiscales, investisseurs	Essentiellement les investisseurs
Principes comptables	- Domination du principe de prudence - Influence néfaste sur l'utilité décisionnelle de l'information comptable	- Juste présentation, image fidèle
Étendue de la publication	Tendance à une publication limitée	Tendance à une large publication
Latitude en matière comptable	Nombre considérable d'option de comptabilisation	Peu d'option de comptabilisation .
Relation comptabilité fiscalité	Influence réciproque de la comptabilité et de la fiscalité	Indépendance de la comptabilité et de la fiscalité



Traits caractéristiques de l'école anglo-saxonne

Ecole Anglo-Saxonne

- ❑ Prééminence des principes comptables fondamentaux et des méthodes d'évaluation ;
- ❑ Information destinée tout à la fois à l'usage interne de l'entreprise et à l'information des investisseurs boursiers ;
- ❑ Analyse de l'activité par fonctions, ce qui implique une quasi-intégration de la comptabilité analytique dans la comptabilité générale ;
- ❑ Primauté de l'économique sur le juridique;
(Insertion en actif d'un bien acquis en crédit-Bail)
- ❑ Principe d'image fidèle (True and Fair View).
(Recours à la réévaluation et à la présentation des actifs et passifs à la juste valeur contrairement au principe du coût historique)



Traits caractéristiques de l'école anglo-saxonne

- ❑ Absence de cadre comptable et de nomenclature formelle des comptes (il n'existe pas de PLAN COMPTABLE GENERAL);
- ❑ Méthodes très souples pour la présentation des états de synthèse qui laissent une importance capitale aux notes explicatives;
(Déconnexion de la comptabilité de la fiscalité)

En conclusion, du fait de la structure libérale de leur économie, les anglo-saxons privilégient les exigences de fond au détriment des impératifs de forme.

Traits caractéristiques de l'école Européenne ou franco-germanique

Elle se caractérisait avant la mise en œuvre de la 4^{ème} directive européenne (en 1978) par les éléments suivants :

- ❑ Principes comptables peu exploités et souvent IMPLIQUES à travers le dispositif de forme ;
- ❑ Information comptable servant aussi bien l'entreprise que les agents économiques extérieurs.
(Etat, comptabilité nationale, administration fiscale, tiers: Banques, fournisseurs, clients personnel etc.).
- ❑ La subordination des règles comptables aux dispositions fiscales.
(Altération de l'image fidèle des comptes).



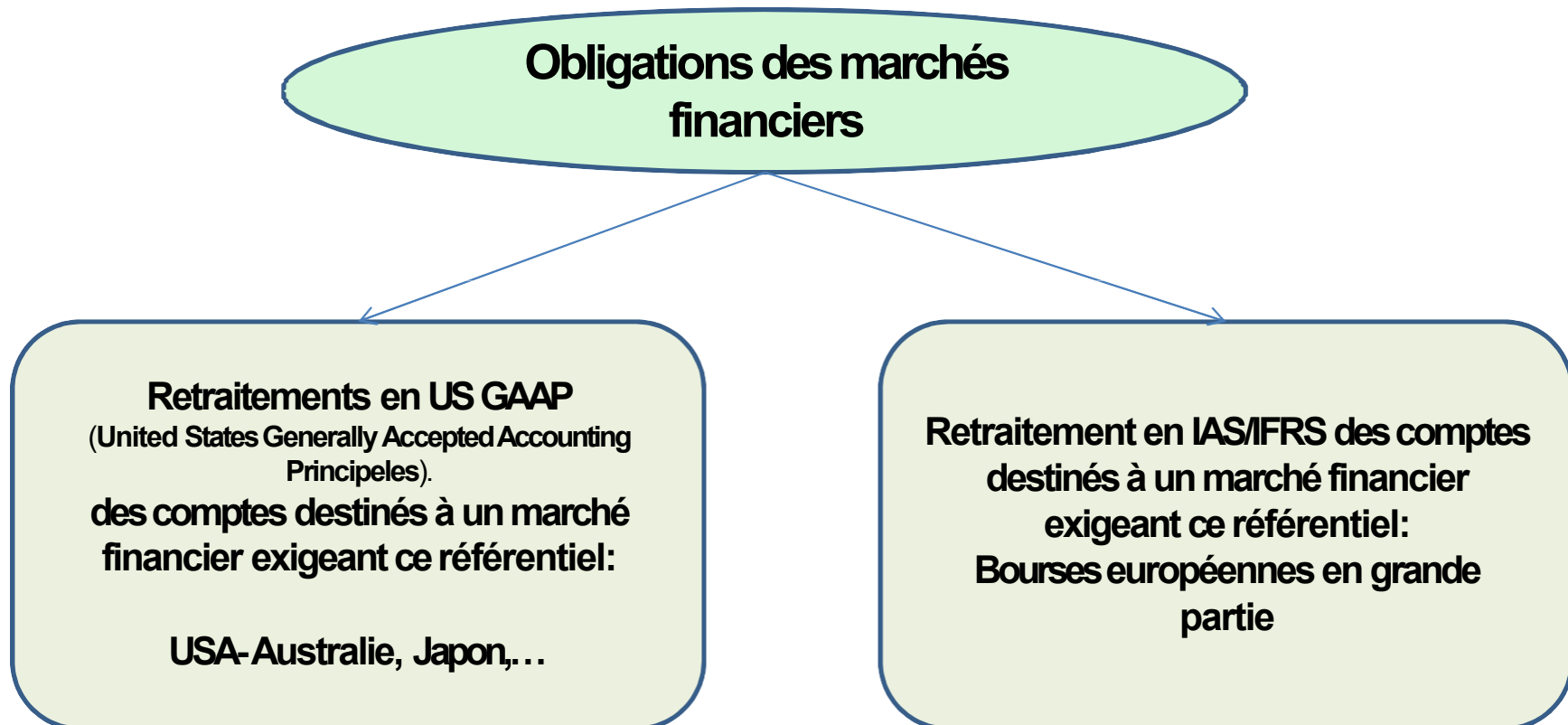
Traits caractéristiques de l'école européenne ou franco-germanique.

- ❑ Analyse des produits et charges par nature en raison des nécessités d'agrégation de l'information comptable ;
- ❑ Utilisation de cadres comptables et des plans de comptes normalisés ;
- ❑ Modèles rigides pour la présentation des états de synthèse ;

En résumé, à l'inverse de l'école anglo-saxonne, l'approche continentale imposait peu de contraintes de fond mais préconisait un grand formalisme, nécessaire dans le cadre de la finalité à la fois micro et macro-économique de la comptabilité normalisée.

Référentiels internationaux

Les normes nationales ramènent à des états de synthèse notoirement différents et ne garantissent pas une information financière crédible sincère et transparente.





Le référentiel comptable Américain: US GAAP

(United States Generally Accepted Accounting Principles).

- ❑ Contrairement aux normes IFRS, les normes US GAAP ne sont pas fondées essentiellement sur des principes mais sur un canevas de prescriptions et d'interdits très détaillés. Cela peut donner l'opportunité aux entreprises de mettre en œuvre une comptabilité « créative » (« abusive accounting ») autour de ce qui est interdit et limite la capacité d'intervention des auditeurs.
- ❑ Aux U.S.A, la loi Sarbanes-Oxley du 30 juillet 2002 accentue désormais le contrôle des activités des auditeurs et la responsabilité des chefs d'entreprises sans remettre en cause les fondements des normes US GAAP.
- ❑ Il apparaît que le scandale financier « Enron » apporte de l'eau au moulin des normes IFRS et montre clairement que l'adoption des normes US GAAP serait une erreur.



Le référentiel comptable Américain: US GAAP

- ❑ Les normes US GAAP plus fiables en apparence sont aussi plus faciles à détourner. En effet, le 16 octobre 2001, une grande entreprise américaine, ENRON, annonce un milliard de dollars de pertes alors que les analystes financiers s'accordaient pour considérer cette société comme étant en bonne santé.
- ❑ Le 2 décembre 2001, ENRON se place sous la loi américaine sur les faillites. C'est la plus grosse faillite jamais enregistrée aux U.S.A.
- ❑ Les enquêteurs découvrent que la comptabilité « créative » menée par l'entreprise a conduit à des manœuvres peu recommandables: résultats tronqués, ventes ~~fidèles~~.....



Le cas ENRON

- En 1985 création d'Enron à partir de la fusion entre deux sociétés exploitant des gazoducs : Houston Natural Gas et l'Internorth
- En 1994, Enron s'introduit dans les marchés à terme en matière d'énergie en développant des produits dérivés (futures, forwards et les options).
- En 1997, Enron développe des produits dérivés destinés à la couverture contre les aléas climatiques.
- En 1999, Enron lance « Enron on Line » site de trading des matière première et s'introduit dans la bulle internet.
- En 2000, Enron devient le sixième groupe énergétique mondiale et la septième entreprise américaine en matière de capitalisation boursière.



Les causes de la faillite ENRON

- L'engagement de la firme dans des produits dérivés qui ne relèvent pas de ses métiers historiques et qui sont associés à des zones géographiques dont elles n'a pas suffisamment la connaissance des marchés;
- Le comportement suspicieux de la firme durant la crise californienne de l'énergie et la mise en place de la comptabilité créative qui ont nourri la méfiance des investisseurs;
- La réintégration de certains actifs risqués dans les comptes sociaux qui a causé le retrait des investisseurs et a causé la chute du groupe.

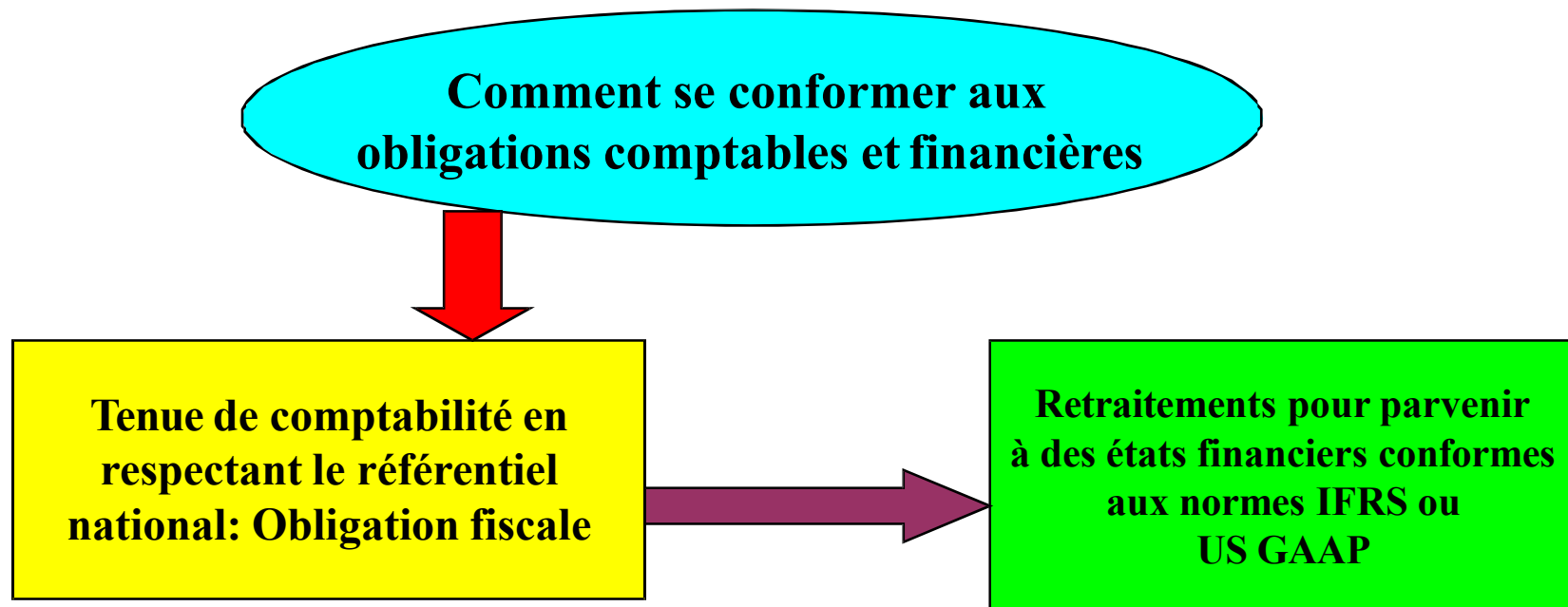


Les manipulations utilisées par ERNON

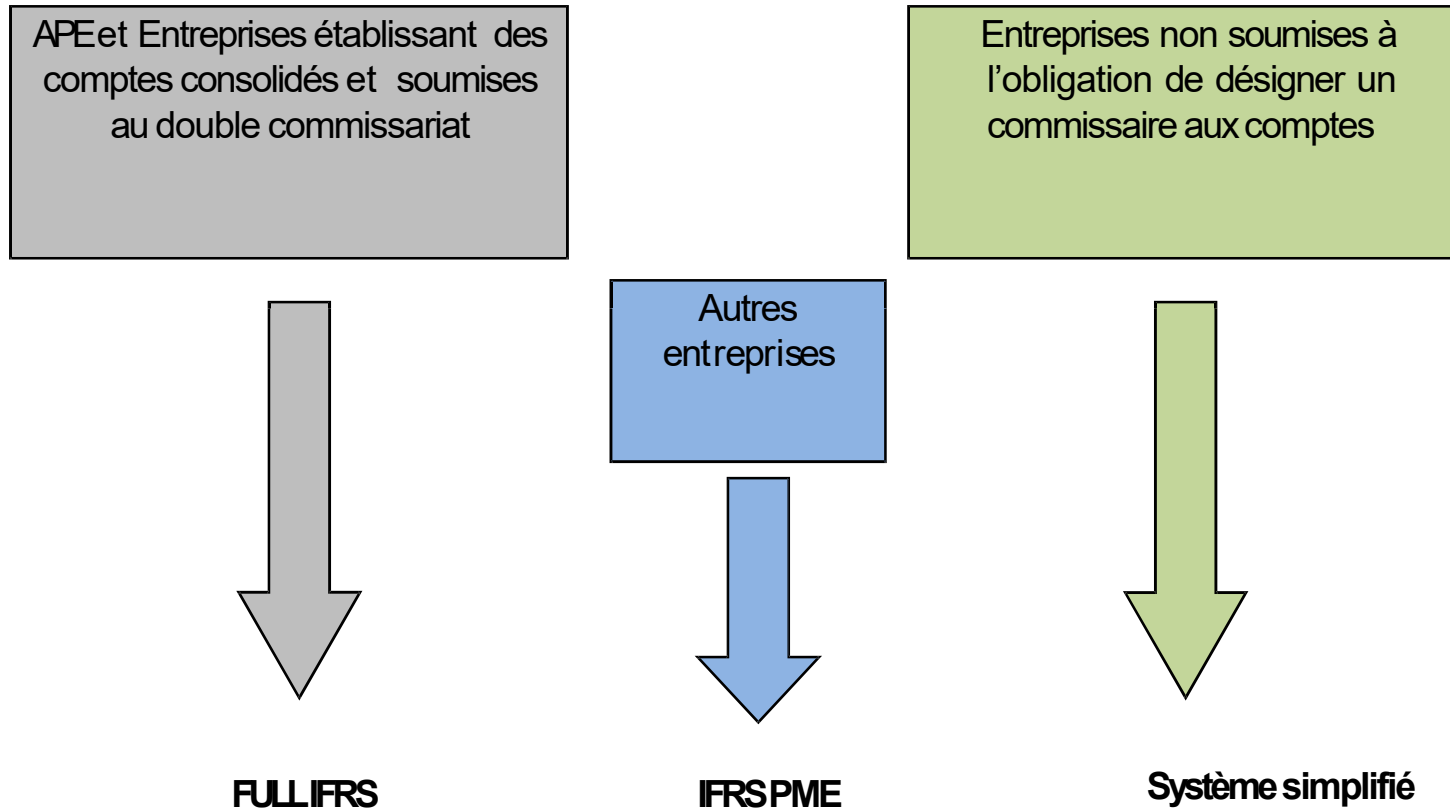
- Création des SPE (entités ad hoc) pour y loger les actifs risqués et y transférer les engagements lourds de la société.
- Enron a crée quelque 800 filiales (SPE) dans des paradis fiscaux comme les îles Caïmans et y a transféré ses dettes ainsi que ses actifs lourds et risqués.
- En contre partie, les retours sur investissements devraient être remontés à la société mère.
- Le bouclage des bilans des SPE s'est fait par des prêts bancaires garantis par Enron.
- Les normes US GAAP prévoyaient que la consolidation de la filiale n'est pas obligatoire du moment que l'investisseur détenant 3% du capital, exerce un contrôle sur les actifs.

Le passage des normes nationales aux normes internationales

- Il n'est pas rare de voir des grandes entreprises pratiquées deux normes comptables ou plus : les normes comptables propres à leur pays (par exemple, La France, ...), les normes IAS/IFRS (au niveau européen) et les normes USGAAP(au niveau des USA).



Application des normes IAS/IFRS



Enjeux et difficultés des normes IFRS

En plus des difficultés susmentionnées, les normes IFRS ne seront pas forcément la meilleure solution pour toutes les entreprises (PME-PMI).



Plusieurs instances financières internationales, dont la Banque Mondiale, ont exprimé leur intérêt pour la mise en place d'une version simplifiée des normes IFRS qui sera adoptée par les PME.

**Attention :
débat en cours**



Le cadre conceptuel de l'IASB

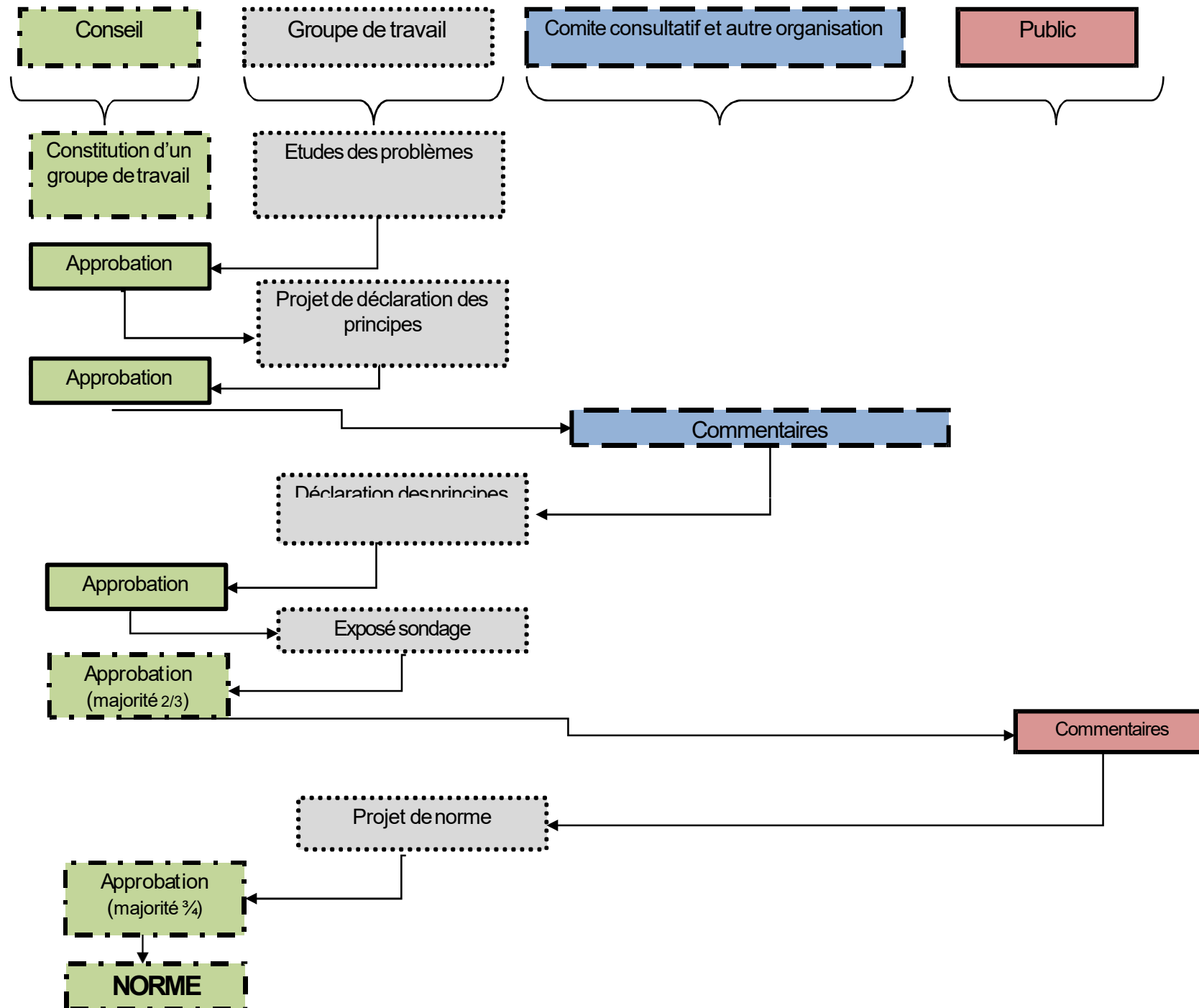
Le référentiel IFRS est aujourd'hui constitué de 37 normes IAS et IFRS publiées (32 normes IAS et 5 IFRS), de 11 SIC et 7 IFRIC qui sont des commentaires ou interprétations de ces normes existantes. Il est également doté d'une préface et d'un cadre conceptuel général.



Processus d'élaboration d'une norme

L'élaboration d'une norme internationale est soumise à une procédure prédéfinie et encadrée, intitulée « Due process ».

Cette procédure est cependant légèrement longue (2 à 3 ans) et fait appel à de nombreuses consultations tant au niveau du SAC (Standards Advisory Council) qu'au niveau des organisations en liaison avec l'IASB.



A faint, stylized world map in a light tan color serves as the background for the title slide. The map shows the continents and is overlaid with a grid of vertical and horizontal lines.

Processus d'élaboration d'une norme

1. Réflexion initiale du personnel technique de l'IASB pour étudier les difficultés liées au thème traité notamment en liaison avec le cadre conceptuel, identifier ce qui existe et les pratiques nationales relatives aux difficultés identifiées et échange des points de vue avec les normalisateurs nationaux.
2. Etude comparée des pratiques et des standards nationaux et échange de vues avec les normalisateurs concernés.
3. Consultation du SAC sur l'opportunité d'inscrire ce thème à l'agenda des travaux de l'IASB.
4. Constitution d'un comité consultatif « advisory group » pour conseiller l'IASB dans ses travaux.



Processus d'élaboration d'une norme

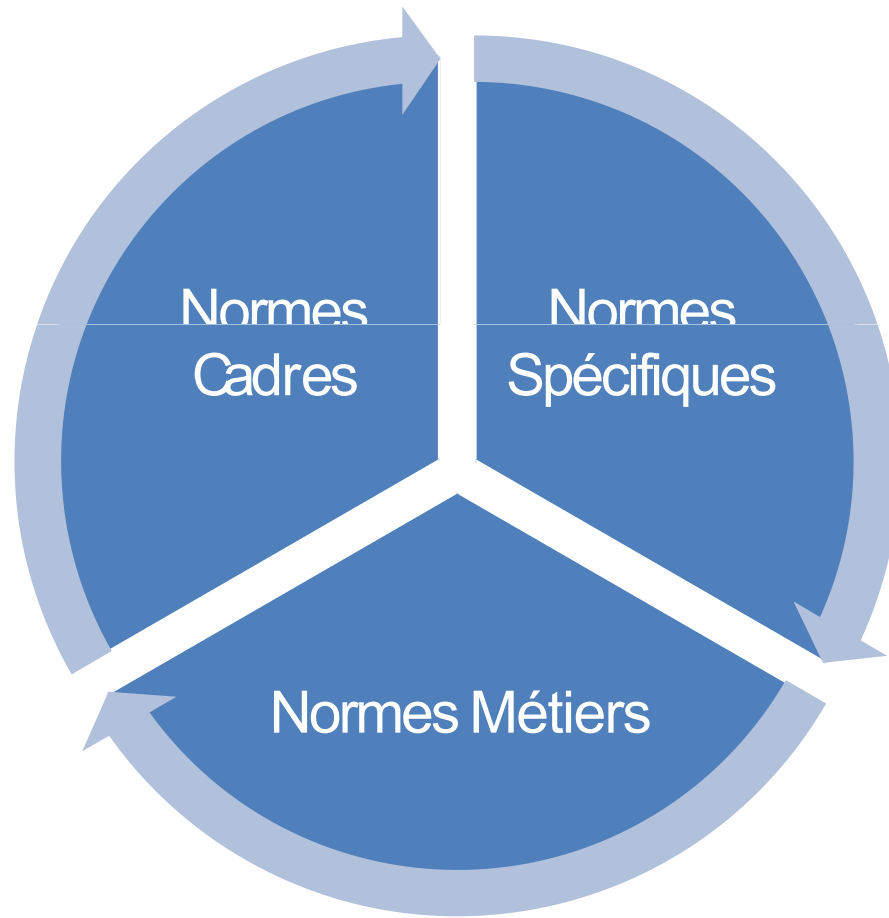
5. Publication d'un document de discussion (discussion paper ou DSOP:Draft Statement Of Principles) avec appel à commentaires.
6. Publication d'un projet de norme ou de révision de norme (exposé sondage ou exposure draft) pour recueillir les commentaires du public avec dans certains cas, un « basis for conclusion » qui constitue en quelque sorte le résumé des conclusions du normalisateur mais reprend également ses réflexions et ses intentions. Ce projet devrait être approuvé au moins par 8 voix (sur 14 –majorité qualifiée–) de l'IASB et doit comprendre les avis contraires émis par certains membres du Board. Toutes les organisations membres de l'IASB et les parties intéressées sont appelées à commenter ce projet (durée de commentaires : 3 mois minimum).

A stylized world map in a light tan color, showing the continents and major landmasses. It is overlaid with a grid of thin, light-colored lines, resembling a map projection or a coordinate system. The map is centered horizontally and occupies the upper portion of the slide.

Processus d'élaboration d'une norme

7. Analyse et prise en considération des commentaires reçus sur les documents de discussion et du projet.
8. Réflexion sur l'opportunité d'organiser des auditions publiques ou de faire des tests d'application sur le terrain.
9. Approbation de la norme par au moins 8 voix de l'IASB.
10. Publication de la norme définitive et de ses compléments (annexes, conclusions du normalisateur et guide d'application le cas échéant).

Les normes IFRS





Les normes IFRS

1. Les Normes Cadres :

- 1. Normes d'évaluation**
- 2. Normes d'information**
- 3. Normes de présentation**
- 4. Normes de consolidation**

2. Les Normes Spécifiques :

- 1. Normes spécifiques au Bilan**
- 2. Normes spécifiques au Compte de Résultat**

3. Les Normes Métiers :

- 1. Les régimes de retraite**
- 2. Les banques et les institutions financières**
- 3. L'agriculture**

Enjeux et difficultés des normes IFRS

Les normes IFRS

ENJEUX

- La nécessité d'un langage commun crédible ;
- Un langage comptable tourné essentiellement vers les investisseurs ;
- Une révolution culturelle pour les entreprises;

DIFFICULTES

- Communication financière et les systèmes d'information ;
- Information sectorielle ;
- L'approche par « composants » ;
- La dépréciation d'actifs;
- La création des UGT ;
- Un nouveau système de reporting.



Principes des normes IFRS

Caractéristiques qualitatives fondamentales

- ❖ L'image fidèle : L'image fidèle apparaît comme une finalité de la comptabilité normalisée : les états de synthèse doivent donner une image fidèle du patrimoine, de la situation financière et des résultats de l'entreprise.
- ❖ La prééminence de la substance sur la forme : les informations doivent être comptabilisées et présentées conformément à leur substance et leur réalité économique et non pas seulement selon leur forme juridique, et ce, afin de présenter une image fidèle des transactions et autres événements qu'elle vise à présenter. Ce concept était déjà développé dans la norme IAS 1 relative à la publicité des méthodes comptables en 1975 sous le terme de « prééminence de la réalité sur l'apparence ».



Principes des normes IFRS

Caractéristiques qualitatives dérivées

- ❖ **Prudence** : Le cadre conceptuel de l'IASB définit ce principe comme étant «la prise en compte d'un certain degré de précaution dans l'exercice des jugements nécessaires pour préparer les estimations dans les conditions d'incertitude, pour faire en sorte que les actifs et produits ne soient pas surévalués et que les passifs et les charges ne soient pas sous-évalués ».
- ❖ **Neutralité** : Pour être fiable, l'information contenue dans les états financiers doit être neutre, c'est-à-dire sans parti pris. En effet, les états financiers ne sont pas neutres si, par la sélection ou la présentation de l'information, ils influencent les prises de décisions ou le jugement afin d'obtenir un résultat ou une issue prédéterminée.



Principes des normes IFRS

- ❖ En plus des caractéristiques qualitatives citées ci-dessus, les normes IFRS accordent une très grande importance pour le concept de JUSTE VALEUR.
- ❖ La notion de coût historique chère au droit comptable marocain est appelée à disparaître. C'est le concept de juste valeur («fair value») qui va progressivement s'imposer, non seulement aux instruments financiers mais à l'ensemble des éléments d'actif.



Contenu des états financiers

Pour une bonne information, un jeu complet d'états financiers comprend cinq documents :

- ✓ Un bilan (*balance sheet*) ;
- ✓ Un compte de résultat (*income statement*) ;
- ✓ Un état de variation des capitaux propres (*changes in equity statement*) ;
- ✓ Un tableau des flux de trésorerie (*cash flow statement IAS 7*) ;
- ✓ Une annexe (*accounting policies and notes*).

Etude des principales normes

Immobilisations incorporelles

IAS 38

Les immobilisations incorporelles comprennent les brevets, les droits, les logiciels, les licences, marques de fabrique, les franchises, les frais d'établissement, les frais de recherche développement, le fonds commercial, le droit au bail, le goodwill,.....;

La norme IAS 38 prévoit l'évaluation et la comptabilisation des immobilisations incorporelles sauf celles traitées par des normes spécifiques: Goodwill IFRS3.

La norme IAS 38 a été approuvée en juillet 1998 et révisée en mars 2004, elle annule et remplace la norme IAS 4 en ce qui concerne l'amortissement des immobilisations incorporelles et l'IAS 9, relative aux frais de recherche et de développement.

A faint, stylized world map in a light tan color serves as the background for the title section. The map shows the continents and is overlaid with a grid of thin lines.

Immobilisations incorporelles

IAS 38

IAS 38 s'applique à la comptabilisation des immobilisations incorporelles, à l'exception:

- ✓ des immobilisations incorporelles entrant dans le champ d'application d'une autre norme
- ✓ des actifs financiers, tels que définis dans IAS 32 "Instruments financiers : présentation »
- ✓ de la comptabilisation et de l'évaluation des actifs d'exploration et d'évaluation (IFRS6 "Prospection et évaluation de ressources minérales"), et
- ✓ des dépenses relatives aux droits miniers, à la prospection et à l'extraction de minerais, de pétrole, de gaz naturel et d'autres ressources similaires non renouvelables.



Immobilisations incorporelles

IAS 38

L'IAS 38 impose de comptabiliser une immobilisation incorporelle si:

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

Immobilisations incorporelles

IAS 38

Pour activer les immobilisations incorporelles en cours 6 conditions doivent être observées:

- Faisabilité technique pour l'achèvement de l'immobilisation incorporelle.
- Intention de l'entité d'achever le projet.
- Capacité de l'entité de mettre en service l'immobilisation ou de la vendre.
- Enumérer la façon dont le projet va générer des avantages futures économiques.
- Disponibilité des ressources nécessaires pour achever le projet.
- Capacité de l'entité à évaluer d'une façon fiable les coûts liés à l'immobilisation incorporelle

A faint, stylized world map in a light tan color serves as the background for the title section. The map shows the outlines of continents and is overlaid with a grid of thin lines.

Immobilisations incorporelles

IAS 38

ACTIFS INCORPORELS ACQUIS PAR L'ENTREPRISE :

Lorsqu'ils sont acquis séparément, c'est-à-dire en dehors d'un regroupement d'entreprises, l'identification des actifs incorporels ne pose pas de problèmes.

Dans certains cas, cependant, il n'est pas aisé de distinguer une immobilisation incorporelle d'une immobilisation corporelle.

Par exemple, un logiciel permettant le fonctionnement d'une machine sera considéré comme partie intégrante de l'actif corporel et non comme un actif incorporel.



Immobilisations incorporelles

IAS 38

ACTIFS INCORPORELS ACQUIS SUITE A UN REGROUPEMENT:

- En cas de regroupements d'entreprises, la société acheteuse doit identifier les actifs incorporels de la société achetée, lesquels ne figurent pas toujours au bilan de cette dernière.
Il s'agit donc d'actifs générés en interne par la société achetée. Les actifs suivants peuvent ainsi être identifiés lors d'un rachat (marques, fichier clients, base de données ; etc).
- Toute somme payée par la société acheteuse mais non affectée à un actif identifiable sera considérée comme un écart d'acquisition ou *goodwill*, lui aussi considéré comme un actif incorporel (IFRS 3).



IFRS 3 Regroupements d'entreprises

IFRS3 s'applique à une transaction ou à un autre événement qui répond à la définition d'un regroupement d'entreprises. En revanche, elle ne s'applique pas:

- ✓ La formation d'une coentreprise .
- ✓ L'acquisition d'un actif ou d'un groupe d'actifs qui ne constitue pas une entreprise. Dans de tels cas, l'acquéreur doit identifier et comptabiliser les actifs individuels identifiables acquis (y compris les actifs qui répondent à la définition - et qui satisfont aux critères - d'immobilisations incorporelles dans IAS 38 "Immobilisations incorporelles") et les passifs repris.
- ✓ une combinaison d'entités ou d'entreprises sous contrôle commun.



IFRS 3 Regroupements d'entreprises

- L'acquéreur doit comptabiliser le goodwill à la date d'acquisition, évalué comme étant l'excédent de **(a)** par rapport à **(b)** ci-dessous:
 - a) le total de:
 - La contrepartie transférée, évaluée selon la présente norme, qui impose généralement le recours à la juste valeur à la date d'acquisition.
 - Le montant d'une participation ne donnant pas le contrôle dans l'entreprise acquise évaluée selon la présente norme .
 - b) le solde net des montants, à la date d'acquisition, des actifs identifiables acquis et des passifs repris, évalués selon la présente norme.

Application: Good Will

La société « ABS » a absorbé le 01/04/N la société « HLM », le bilan de la société « absorbée » HLM » au 31/03/N était le suivant: (En milliers de Dh)

Actif	VB	Aou Dep	VN	Passif	VN
Terrains	1 200		1 200	Capital social(20 000 actions)	2 000
Constructions	3 400	1 445	1 955	Réserves	2 650
Installations techniques Matériel et outillage	6 500	3 415	3 085	Résultat	243
Mobiliers et matériel de Bureau	650	275	375	Dettes de financement	2 400
Stocks	1 240	120	1 120	Fournisseurs et comptes rattachés	1 098
Clients et comptes rattachés	1 008	210	798	Etat créditeurs	255
Etat débiteur	460		460	Autres créanciers	649
Disponibilités	302		302		
Total	14 760	5 465	9 295	Total	9 295

D'un commun accord, les actifs de la société « HLM » ont été évalués comme suit:

- Terrain: 2 500
- Constructions 3 000
- Installations techniques ,Matériel et outillage 3 200
- Mobiliers , matériel de bureau 300
- Les clients seront repris à 750
- Un fonds de commerce créé par la société « HLM » est évalué à 200
- Les autres éléments d'actif et du passif exigible sont repris pour leurs valeurs au bilan.

La société « ABS » a rémunéré les associés de la société « HLM » par l'émission de 50 000 nouvelles actions au prix d'émission de 160 Dh

La valeur nominale des actions étant de 100 Dh.

Travail à faire:

Evaluer l'Actif net comptable corrigé de la société « HLM »

Déterminer la valeur du Good Will

Enregistrer la réception des actifs et des passifs de « HLM » chez la société absorbante: « ABS »

A stylized world map in a light beige color, showing the continents and major oceans, serving as a background for the title.

Notion de goodwill

Tous les éléments incorporels ne peuvent pas être totalement pris en compte dans l'évaluation patrimoniale classique.

Le goodwill (ou le badwill) est une valeur résiduelle s'ajoutant (ou se déduisant) à la valeur des éléments incorporels évalués directement.

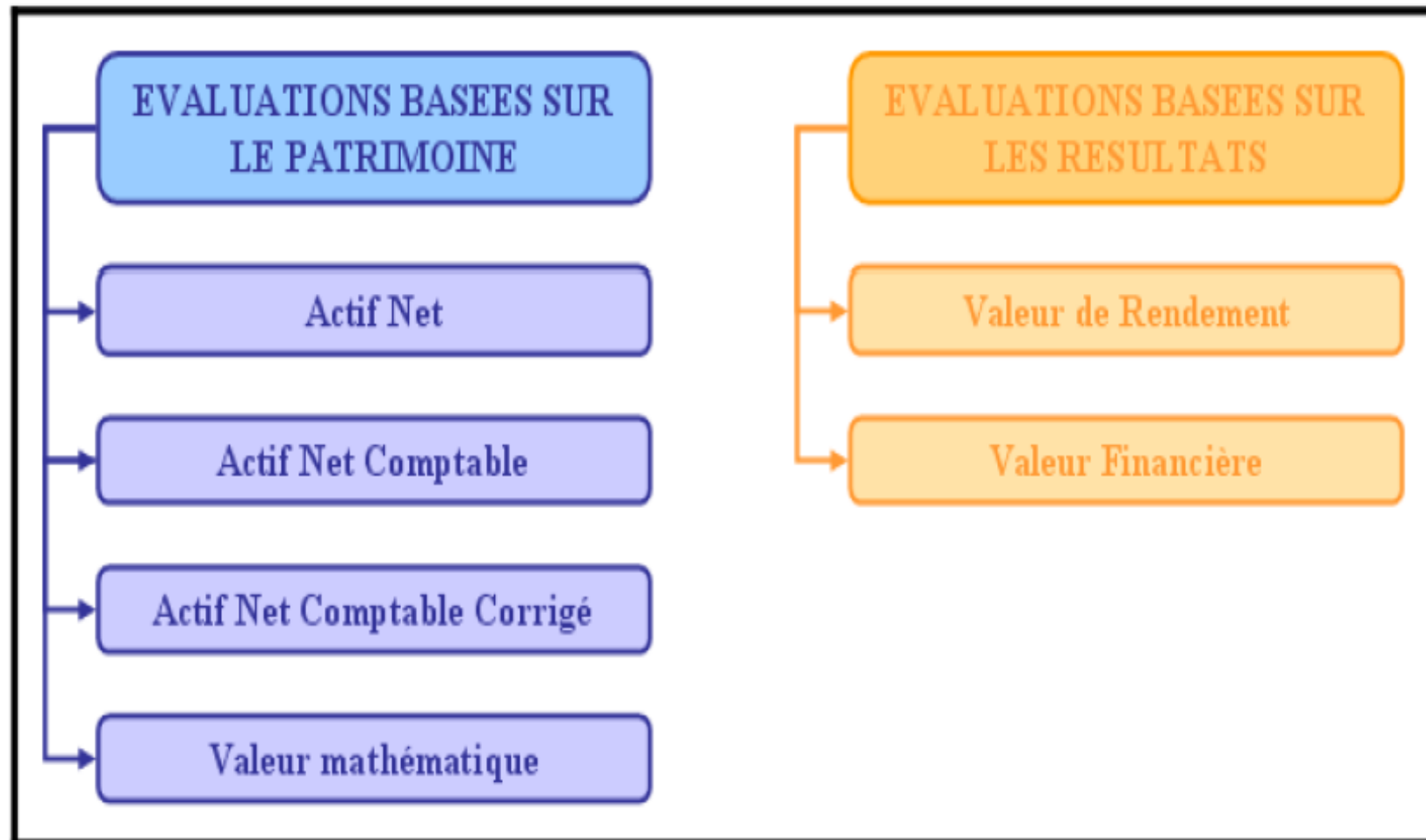
Le goodwill matérialise la sur-rentabilité d'une entreprise résultant,

- soit d'une capacité distinctive (supériorité technologique ...),
- soit d'une rente de situation (monopole géographique...)
- Soit de la non prise en compte de certains actifs

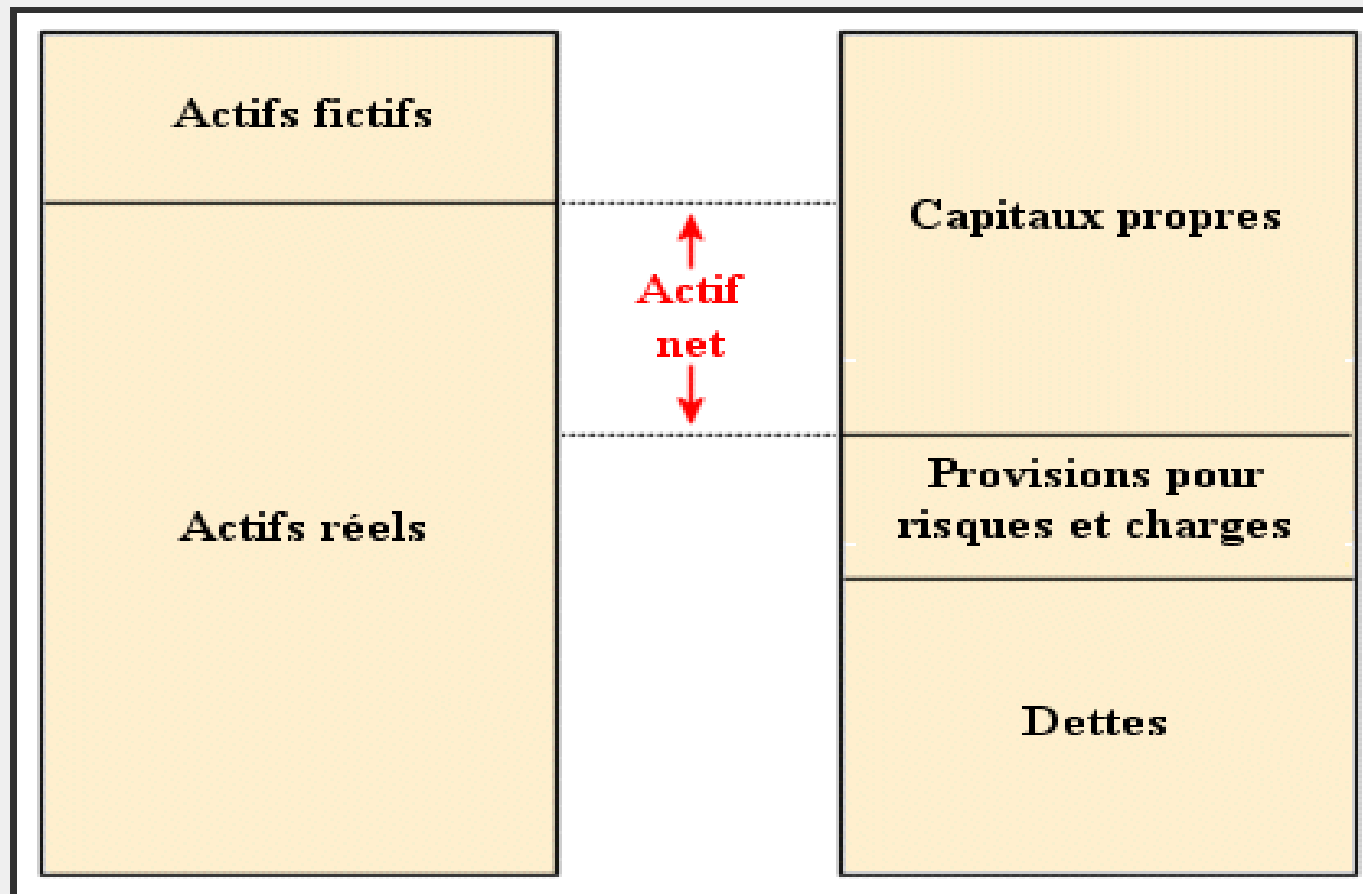
Mais, lorsque l'entreprise n'est pas suffisamment performante et qu'elle accumule les erreurs et les défaillances, nous obtenons un badwill qui témoigne d'une insuffisance de rentabilité de l'entreprise.

Calcul de goodwill

EVALUATION DES CAPITAUX PROPRES ET DES TITRES DES SOCIETES



Calcul de goodwill





Calcul de goodwill

Actif net comptable corrigé(ANCC) = Actif en valeur réels – Dettes +
Fiscalité différée Actif - Fiscalité différée Passif

Actif net comptable corrigé(ANCC) = Capitaux propres +/- value +
Fiscalité différée Actif - Fiscalité différée Passif

Actif net comptable corrigé(ANCC) = + Actif net comptable (ANC) ±
Plus ou moins values sur éléments d'actif + Réserves occultes
(provisions non justifiées) + Fiscalité différée Actif - Fiscalité différée
Passif



Immobilisations incorporelles

IAS 38

La norme IAS 38 prescrit la comptabilisation et les informations à fournir pour les immobilisations incorporelles qui ne sont pas traitées par d'autres normes. Le Goodwill est traité par la norme IFRS 3.

Selon la norme IAS 38: Une immobilisation incorporelle est un actif non monétaire identifiable sans substance physique. ». L'IAS 38 impose de comptabiliser une immobilisation incorporelle si et seulement si:

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



Immobilisations incorporelles

IAS 38

Le coût comprend: Le prix d'acquisition, les droits d'importation et taxes non récupérables, déduction faite des remises, rabais, ristournes, escomptes et augmenté de toute dépense directement imputable à la préparation de cet actif à l'utilisation.

Si le paiement est différé au-delà des durées normales de crédit, le coût est l'équivalent du prix comptant, la différence entre le total des paiements et le coût représente un intérêt.(IAS23)

IAS 23 autorise les entreprises à intégrer au coût de l'immobilisation acquise **aux intérêts à payer au fournisseurs**

A light beige background featuring a faint, stylized world map with a grid of latitude and longitude lines.

IAS 23 Coûts d'emprunt

Les entités doivent appliquer IAS 23 pour les périodes annuelles ouvertes à compter du 1er janvier 2009. Une application anticipée est autorisée. Si une entité applique IAS 23 à compter d'une date antérieure au 1er janvier 2009, elle doit l'indiquer dans les annexes.

Les entités doivent appliquer IAS 23 pour la comptabilisation des coûts d'emprunt.

Les *coûts d'emprunt* sont les intérêts et autres coûts qu'une entité encourt dans le cadre d'un emprunt defonds.

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



IAS 23 Coûts d'emprunt

La norme IAS 23 s'applique pour la comptabilisation des coûts d'emprunts. Son application n'est pas obligatoire pour les cas ci-après :

- Actifs qualifiés évalués à la juste valeur tels que les actifs biologiques.
- Les stocks produits en grandes quantités et de façon répétitive.
- Actifs financiers.

A light beige background featuring a faint, stylized world map with grid lines.

IAS 23 Coûts d'emprunt

Les entités doivent inscrire à l'actif les coûts d'emprunt qui sont directement attribuables à l'acquisition, la construction ou la production d'un actif qualifié, **comme un élément du coût de cet actif.**

Elles doivent comptabiliser les autres coûts d'emprunt en charges dans la période au cours de laquelle elles les encourrent.

A light beige background featuring a faint, stylized world map with grid lines.

IAS 23 Coûts d'emprunt

Les couts d'emprunts sont les charges d'intérêts et autres coûts supportés dans le cadre d'un emprunt:

- Intérêts sur emprunts longs et moyens termes mais également les découverts bancaires.
- Amortissement des primes d'émission ou de remboursement des emprunts.
- Amortissement des coûts engagés pour l'obtention des emprunts.
- Les différences de change relatives aux emprunts en devises étrangères.



IAS 23 Coûts d'emprunt

- Les entités doivent fournir les informations suivantes:
 - ✓ Le taux utilisé pour déterminer le montant des coûts d'emprunt pouvant être incorporés dans le coût d'actifs.
 - ✓ Le montant des coûts d'emprunt incorporés dans le coût d'actifs au cours de la période.

IAS 23 Coûts d'emprunt

Les coûts d'emprunts doivent être intégrés dans le coût de tous les actifs qualifiés. Cette disposition est devenue obligatoire à compter du 01/01/2009 (avant cette date l'intégration de ces coûts était une option).

Le coût d'emprunt doit être intégrés dans le coût , cette incorporation doit se faire à une date de satisfaction de 3 conditions :

- ✓ L'entité commence à engager des couts relatifs à l'actif.
- ✓ L'entité commence à engager des couts d'emprunts.
- ✓ L'entité commence des activités indispensables à la préparation de l'actif qualifié (travaux administratifs préalables, travaux techniques...)

L'incorporation des couts d'emprunts est interrompue lors des arrêts du développement d'un actif pendant une longue période.

L'entité cesse d'intégrer les couts d'emprunts dans le coût d'un actif qualifié lorsque celui-ci est prêt à être utilisé ou vendu.



Immobilisations incorporelles

IAS 38

Exemple:

Une société a acquis le 1/1/N, un brevet, amortissable sur 15 ans.
Un versement initial par virement bancaire de 20 000 Dh a été effectué.

Une redevance de 1% du CA de l'activité couverte par le brevet sera due à la fin de chaque année durant 15 ans.

Le CA estimatif sera de 500 000 Dh.

Des honoraires de 3 000 Dh (HT).

Avec un taux d'actualisation de 6% quel sera le coût du brevet?

Passer l'écriture sans traitement de l'IAS 23.

Passer l'écriture en utilisant le traitement prévu par l'IAS 23.



Exercice

La société « MOD » a acquis le 01/01/N un contrat de franchise auprès d'une autre société aux conditions suivantes:

- Paiement au comptant: 750 000 Dh
- Paiement de royalties à raison de 5% des marges réalisées sur les chiffres d'affaires additionnels. Le taux de marge est de 15%. Le CA estimatif sera de 300 000 Dh.

La durée du contrat de franchise est de 10 ans.

Les frais engagés lors de la signature du contrat se sont élevés à 120 000 Dh (HT) une TVA de 2 400 Dh a été relevée sur la facture du notaire qui s'est chargé de la rédaction du contrat.

Taux actuariel 7,5%

Travail à faire:

1. Déterminer le coût de la franchise acquise sans option à l'IAS 23
2. Déterminer le coût avec option à l'IAS 23.
3. Passer les écritures pour chaque option.

Immobilisations incorporelles générées en interne

Frais de recherche et développement:

La recherche: L'IAS 38 définit la recherche comme une investigation originale et programmée en vue d'acquérir une compréhension et des connaissances scientifiques et techniques nouvelles.

Le développement: c'est l'application des résultats de la recherche ou des connaissances à un plan ou à modèle en vue d'améliorer les systèmes existants.

Dépenses de recherche doivent être comptabilisées en charges lorsqu'elles sont encourues, **par contre les dépenses en développement doivent être imputées en immobilisations incorporelles.**

Immobilisations incorporelles générées en interne

Frais de recherche et développement:

✓ Les frais de recherche et développement sans contrepartie spécifique doivent être immobilisés si des conditions précisées par la norme IAS 38 sont réunies.



✓ Dépenses de recherche et de développement avec contrepartie spécifique.

Sont à intégrer aux coûts des immobilisations concernées

Corrigé: Frais de recherche

Les frais de recherche fondamentales et de recherche appliquée doivent être maintenues en charges.

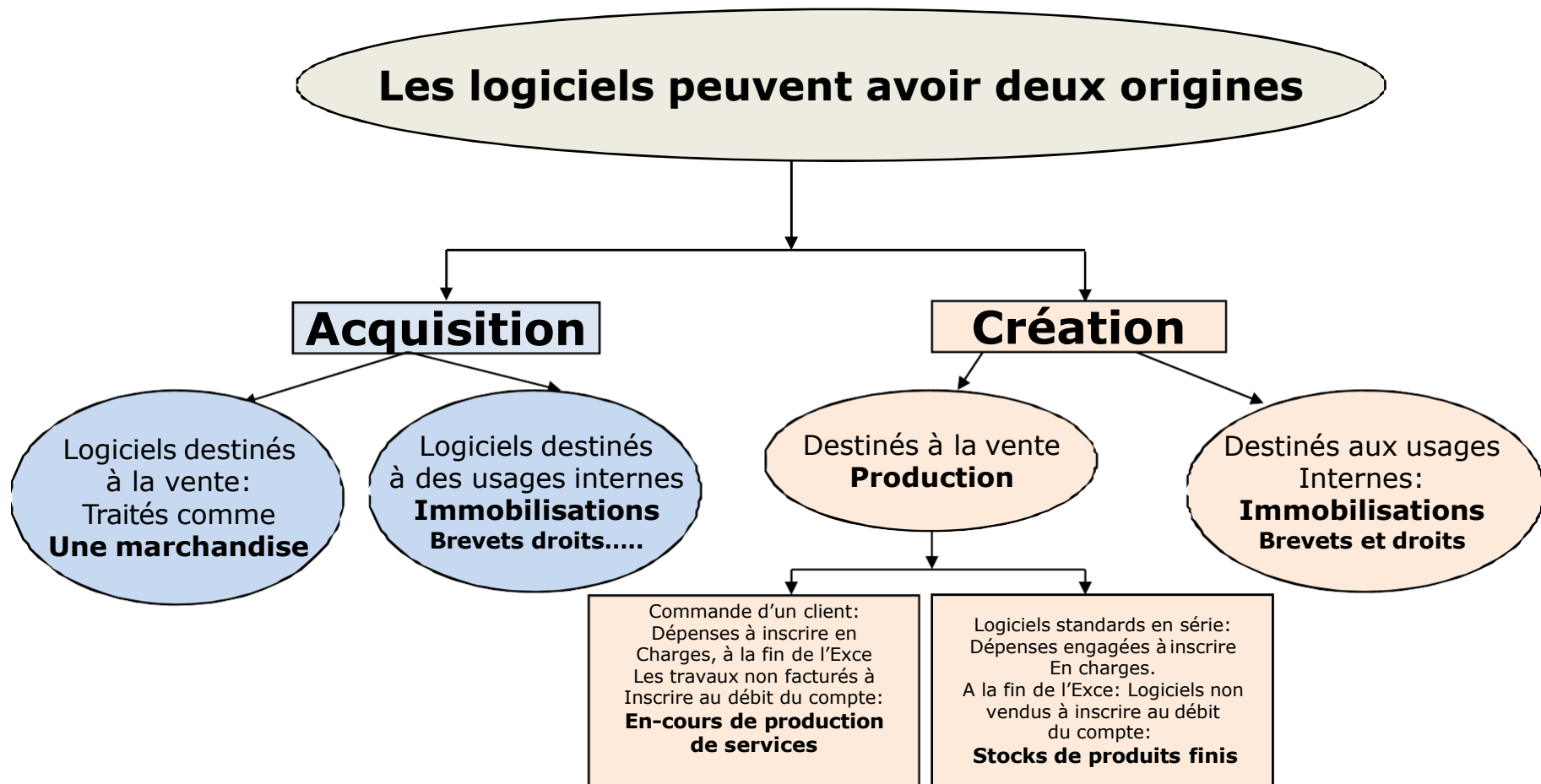
Les frais de recherche développement sans contrepartie spécifique doivent être immobilisées si des conditions précisées par la norme IAS 38 sont réunies. (Individualisation, chances de réussite)

2210	Frais de recherches et développement	54 000	
7142	Immobilisations incorporelles		54 000
	produite		
	s		

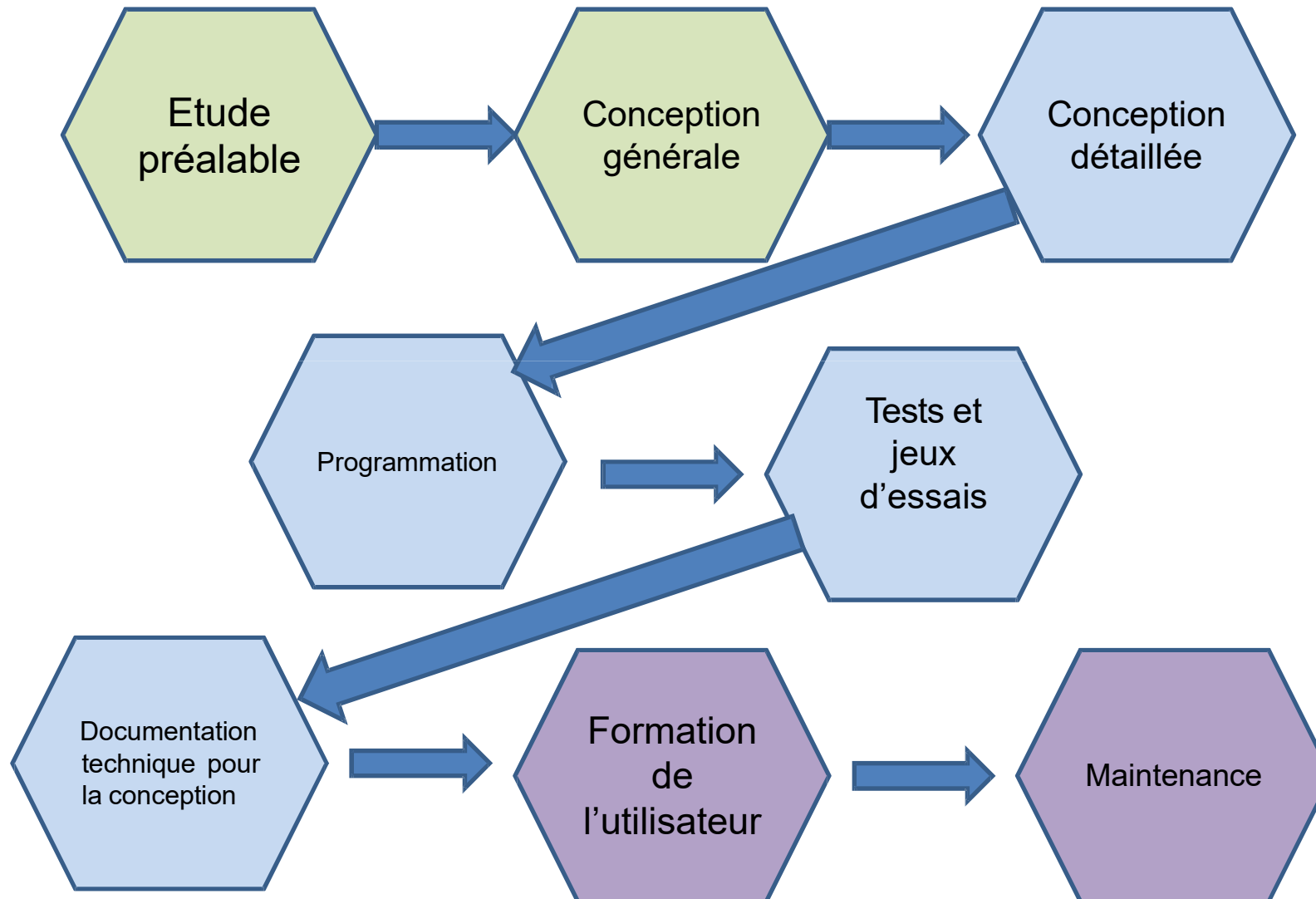
Les dépenses de recherche et développement avec contrepartie spécifique sont à intégrer aux coûts des commandes effectuées.

Difficultés comptables relatives aux logiciels

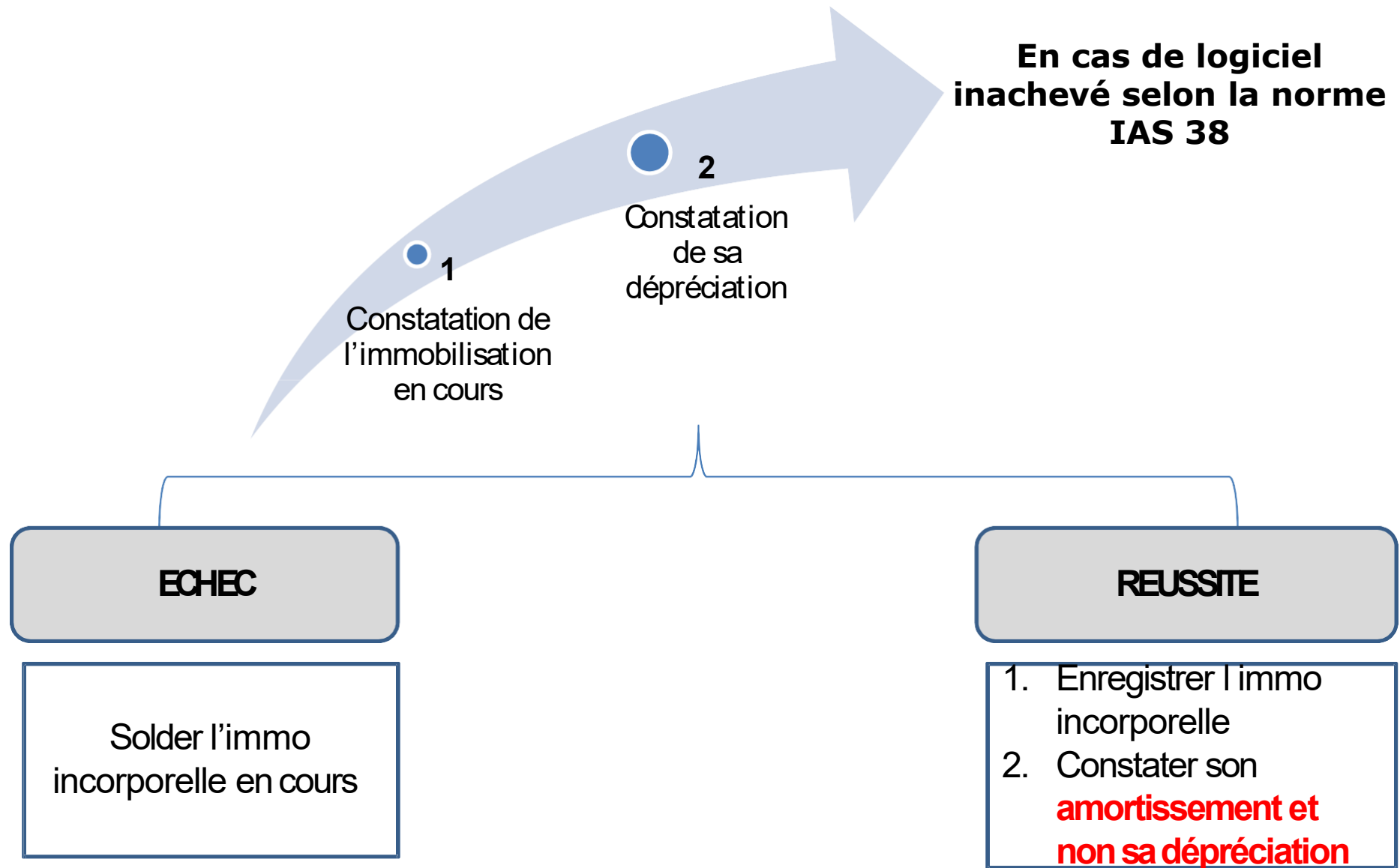
Différents types de logiciels:



Procès de création d'un logiciel

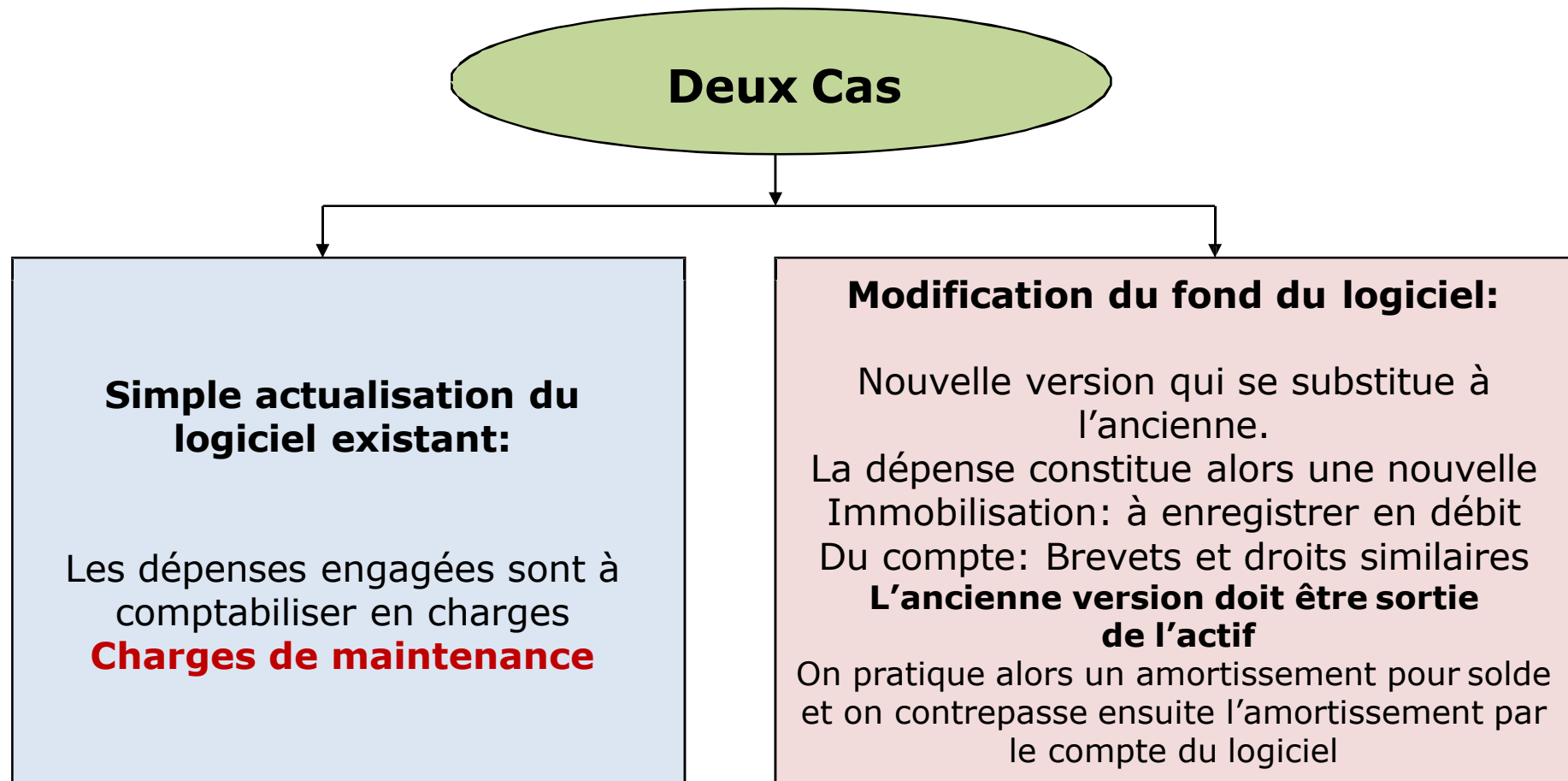


Comptabilisation d'un logiciel selon la norme IAS 38



Traitement comptable de l'acquisition des nouvelles versions de logiciels

Deux situations à distinguer:



Cas particuliers des immobilisations incorporelles : Sites Internet

Le mode de traitement comptables et les règles d'évaluation des créations des sites Internet sont similaires à ceux des logiciels.

SIC32 « Immobilisations incorporelles - Coûts liés aux sites web »

Standing Interpretation Committee

Lors de la comptabilisation des frais internes encourus par l'entité dans le développement et l'exploitation de son propre site web en vue d'un accès interne ou externe, les questions sont :

- ✓ de savoir si le site web est une immobilisation incorporelle générée en interne soumise aux dispositions d'IAS 38 .
- ✓ quel est le traitement comptable approprié de ces frais. (charges ou immobilisations)

Les coûts de création de sites internet peuvent être inscrits à l'actif s'ils remplissent les conditions générales et spécifiques évoquées précédemment pour les logiciels.

Cependant, les dépenses de création de sites internet « passifs » (sites de présentation) doivent être comptabilisées en charges (ces sites ne générant pas d'avantages économiques futurs).

En ce qui concerne les sites internet « actifs » (exemple : sites d'enregistrement de commandes, d'achats en ligne ...), les coûts de création sont classés en trois catégories :

- 1 . Recherche préalable (études de faisabilité. . .) .
2. *Développement et production (obtention d'un nom de domaine, conception des graphiques, acquisition ou développement du matériel et du logiciel d'exploitation . . .)*.
3. Exploitation du site après son achèvement (formation des salariés, enregistrement du site auprès des moteurs de recherche . . .) .

Sites Internet

Deux types à distinguer

Sites acquis clés en main
Ils sont assimilés aux
Logiciels **(2220)**

Sites créés par l'entreprise
Dispositions particulières:
Règlement du 03-05 du CRC

Sites Internet passifs:

Simple sites de présentation
de l'entreprise: Vocation
publicitaire: **Charge (6144)**

Sites Internet actifs:

Sites interactifs de commerce
électronique.
La plupart de leurs coûts sont
à immobiliser: **Brevets
droits similaires (2220)**

Les règles d'évaluation des créations des sites Internet actifs sont similaires à celles des logiciels.

Exemple:

Une entreprise disposant d'informaticiens qualifiés a décidé de créer son site internet de présentation les travaux se sont étalés sur deux exercices :

Voici le détail des dépenses engagées en N-1:

- Etude préalable 12 000 Dh

Au cours du premier mois de N +1 , on a activé les frais suivants:

- Programmation 38 000 Dh

-Elle a également créer un autre site de vente de biens , ce dernier a nécessité les frais suivants :

En N-1 :

Etude de faisabilité 3 500 Dh

Obtention du nom de site et conception graphique 24 500 Dh

En N:

Salaire mensuel des informaticiens qui ont programmé le site en question 12 000 Dh

Salaire mensuel des informaticiens qui ont formé les salariés sur le site en question 9 000 Dh

Le site a été opérationnel le 04/03/N

Travail à faire:

1/ Passer les écritures relatives à ce logiciel au 31/12/N-1

2/ Passer les écritures relatives à ce logiciel au 31/12/N

(Durée d'utilisation 6 ans et 8 mois)

Evaluation postérieures à l'entrée d'une immobilisation incorporelle

L'IAS 38 prévoit deux traitements possibles:

Deux traitements prévus par
l'IAS 38

Modèle de coût (normal)

Après la comptabilisation initiale, le coût de l'immobilisation doit être diminué du cumul des amortissements et des cumuls des pertes de valeur.

Modèle de la juste valeur:

L'IAS 38 autorise de comptabiliser l'immobilisation incorporelle à un montant réévalué à sa juste valeur. Un écart de réévaluation sera alors constaté en cas d'augmentation de la valeur et une dépréciation sera comptabilisée en cas de baisse de la valeur

Amortissement et dépréciation des immobilisations incorporelles

Après sa comptabilisation initiale, l'immobilisation incorporelle peut faire l'objet d'un amortissement lorsqu'elle a une durée d'utilité définie et éventuellement d'une dépréciation.

Correction de la valeur de
l'immobilisation incorporelle

Amortissement:

- Durée d'utilité définie: Amortissement sur cette durée en tenant compte de la valeur résiduelle éventuelle.
- Aucun mode d'amortissement n'est prévu par la norme IAS 38. L'amortissement doit traduire le rythme de consommation des avantages économiques futurs

Dépréciation:

- Pour déterminer la dépréciation d'une immobilisation, l'entité doit appliquer l'IAS 36 « Dépréciation d'actifs ».
- Comparaison de la valeur nette comptable par rapport à sa valeur recouvrable.

Amortissement et dépréciation des immobilisations incorporelles

**Amortissement de l'immo
incorporelle selon la
normes IAS 36**

2

Correction de la
dépréciation par
rapport aux coef réel
de dépréciation

$$\text{Coef de dépréciation} = \frac{\text{Donnée de l'année } N}{\text{Total des données de la durée d'utilisation}}$$

1

Correction de la
valeur
d'immobilisation

Coût de l'immobilisation HT – Valeur résiduelle

Application: Amortissement d'une immobilisation incorporelle

La société « FAN » a acquis le 01/01/N un brevet au coût (HT) de : 1 500 000 Dh, protégé pour une durée de 10 ans.

La société prévoit que le brevet acquis lui procurera des chiffres d'affaires additionnels comme suit:

Année	CA additionnel/année
N	300 000
N1, N2 et N3	350 000
N4, N5 et N6	450 000
N7 et N8	390 000
N9	270 000
Total	3 750 000

Travail à faire:

1/ Première hypothèse: Valeur résiduelle du brevet après 10 ans : 0

Calculer les amortissements à constater chaque année.

2/ Deuxième hypothèse: Le Brevet peut être cédé à 75 000 Dh.

Calculer les amortissements à constater chaque année.

Modèle de la juste valeur

L'IAS 38 autorise la comptabilisation d'immobilisation incorporelle pour un montant réévalué à sa juste valeur.

(Montant pour lequel l'actif pourrait être échangé entre deux parties informées consentantes et agissant dans des conditions de concurrence normale).

Si une immobilisation incorporelle ne peut être réévaluée parce qu'il n'existe pas un marché actif, cette immobilisation doit être comptabilisée à son coût, diminué du cumul des amortissements et du cumul des pertes de valeur.

La différence entre la valeur historique et la valeur réelle est comptabilisée dans le compte 1130 écarts de réévaluation

Les immobilisations en non valeurs et les IFRS

Il convient de faire une distinction entre les dépenses devant être portées en charge et celles devant être comptabilisées en tant qu'immobilisations.

Les immobilisations constituent des investissements qui augmentent le patrimoine d'une entreprise et qui ont un potentiel de générer des avantages économiques futurs.

Les charges sont consommées durant l'exercice comptable et ne procurent pas des avantages futurs.

Ainsi et dans l'optique général des normes comptables internationales, les immobilisations en non valeurs doivent être annulées afin de donner l'image fidèle des comptes.

Frais d'établissement et charges à répartir

Les normes IFRS ne prévoient pas l'inscription à l'actif des frais d'établissement et de toutes les charges activables par décision de gestion ou par disposition fiscale.

Généralement, les entreprises comptabilisent selon le PCG, ces dépenses en immobilisations incorporelles (En France) ou en immobilisations en non valeur (au Maroc) pour les étaler sur plusieurs exercices.

En retraitement, ces actifs incorporelles doivent être éliminés et leurs amortissements annulés.

Exemple:

Le 1^{er} janvier N-2, la société « RADEX » a comptabilisé en frais de constitution: 120 000 Dh, elle a amorti cette dépenses linéairement sur 5 ans.

Passer les écritures de retraitement au 31/12/N.

Retraitement d'une immobilisation en non valeur

Une entreprise à immobiliser des frais de publicité, le 01/04/N.

Affichage : 35 000 Dh HT (TVA20%)

Honoraires : 7 000 Dh HT (TVA20%)

Payé par chèque bancaire

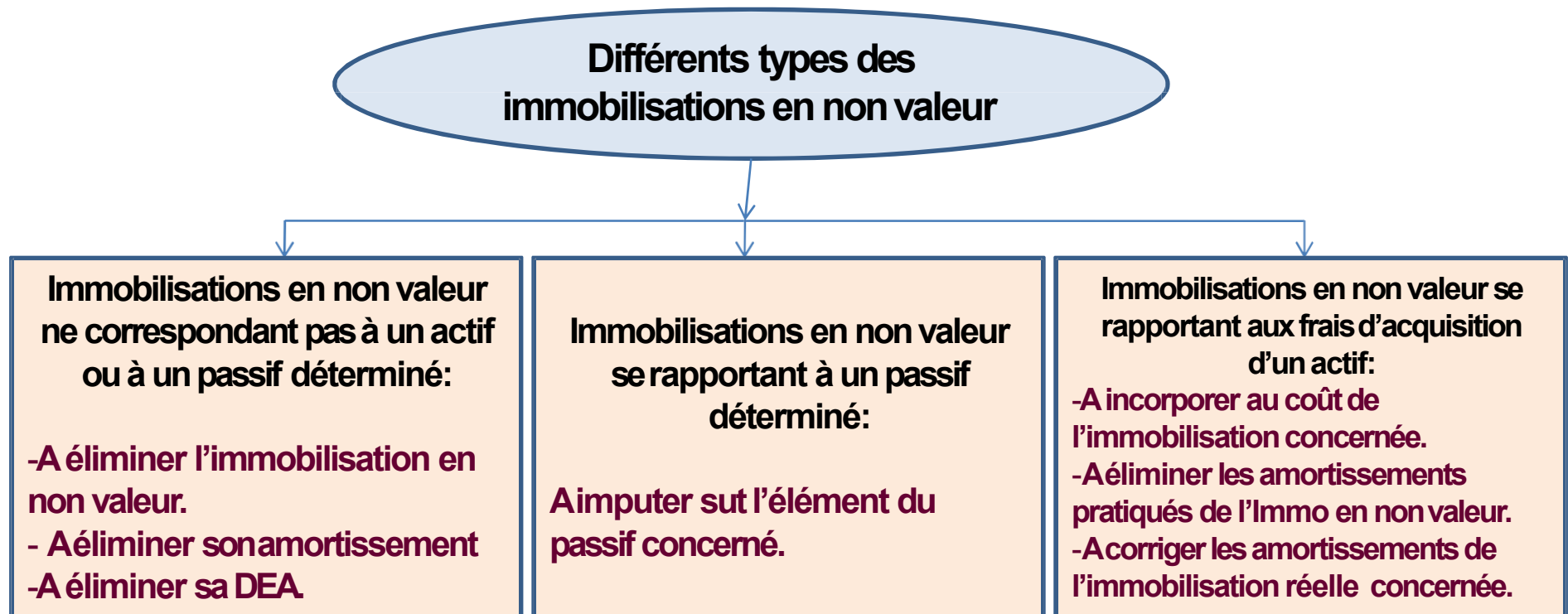
Travail à faire:

Retraiter le bilan et le CPCau 31/12/N

Traitement des immobilisations en non valeur

En plan comptable marocain, les frais préliminaires, les charges à répartir sur plusieurs exercices sont enregistrés en immobilisations en non valeur.

Les normes IFRS les considèrent comme des charges.



Applications

Exemple 1:

La société « KALON » a engagé le 12/06/ N- 2, 345 000 Dh en frais de prospection. Elle les a comptabilisé en immobilisations en non valeur et les a amorti sur 5ans.

Exemple 2:

La société « ORACLE » a augmenté son capital le 01/04/N-2 par l'émission de 10 000 nouvelles actions souscrites en numéraire au prix d'émission de 140 Dh l'action, la valeur nominale est de 100 Dh. Le total des charges engagées pour l'opération d'augmentation du capital s'est élevé à 124 600 Dh.

Exemple 3:

La société « GODIN » a acquis le 01/04/N un ensemble immobilier composé de:

- Un terrain au prix de : 1 000 000 Dh
- Un bâtiment au prix de: 1 500 000 Dh
- Les frais divers d'acquisition se sont chiffrés à 210 000 Dh, ils ont été imputés en Frais d'acquisition d'immobilisation amortissables sur 5 ans.
- Les bâtiments sont amortissables sur 20 ans

Travail à faire:

Passer les écritures de retraitement pour corriger le bilan et le CPC au 31/12/N.

Comparatif de l'activation des éléments incorporels selon le référentiel national et les normes IFRS

Type d'élément incorporel	Normes nationales	Normes IFRS
GOODWILL	Acquis: Activable – Amortissement sur la durée de vie	Activable - Non amortissable-Tests de dépréciation
MARQUES	Acquises: Activable Créées: Activable	Activable Activable
PARTS DE MARCHE	Acquises: Activables non amortissables Créées: Activable non amortissables	Non activables Non activables
FICHIERS CLIENTS	Acquis: Activables Créés: Activables	Activables activables
BREVETS	Acquis: Activables – Amortissement sur la durée de protection ou durée d'utilisation. Créés: Activables	Activables
FONDS COMMERCIAL	Acquis : Activable non amortissable sauf pour les éléments du fonds à durée limitées. Créé : Non activable	Activable Non activable
Logiciels	Créés: activables usage interne, ou à usage commercial. charges s'ils sont conçus pour un client. Acquis: charges s'ils sont achetés pour être vendus Usage interne: activables	Activation obligatoire dès lors que les conditions sont remplies. Charges: revente Activables: usage interne
Frais de recherche	Frais de recherche appliquée sont activables lorsque les conditions sont remplies	Non activable
Frais de développement	Activables: Conditions réunies	Obligatoirement activables