

Série

Les principes comptables généralement admis

(Corrigé des exercices d'application)

1.

L'évaluation des performances des dirigeants s'appuie principalement sur les résultats de l'entreprise et l'évolution de sa situation financière. La mesure des résultats s'appuie de son côté sur les principes comptables retenus par l'entreprise dans le cadre de ses politiques comptables. Les principes comptables ont un impact direct sur la mesure des résultats de l'entreprise et l'appréciation de l'évolution de sa situation financière. Ils ont par conséquent une influence directe sur l'évaluation des performances des dirigeants.

2.

Les risques liés au choix des principes comptables par les dirigeants sont principalement fonction de l'implication du dirigeant et de la situation de l'entreprise.

Lorsque le dirigeant dispose de la possibilité d'un choix, on peut s'attendre à ce qu'il choisisse la méthode qui convient le mieux à ses besoins (intérêts).

Ainsi, un nouveau dirigeant aura tendance à faire preuve d'une prudence extrême pour éviter que des risques actuels ou passés ne viennent peser sur la mesure des résultats à venir.

Un dirigeant d'entreprise qui recherche un financement extérieur choisit plutôt des principes qui permettent de dégager plus de bénéfices.

Un dirigeant d'une entreprise individuelle ou familiale préférera les principes comptables qui préservent l'intérêt fiscal.

3.

Pour les raisons de risque de manque d'objectivité dans le choix des principes comptables par les dirigeants, il est nécessaire que les principes comptables admis soient clairement définis par un organisme indépendant et que les principes comptables retenus par l'entreprise soient validés par un expert-comptable indépendant.

Les risques associés au choix des principes comptables sont à l'origine de l'émergence des principes comptables généralement admis et au mouvement international tendant à réduire les possibilités de choix de principes, méthodes et règles comptables.

4.

La démarche rationnelle pour la réalisation d'un projet d'entreprise et le choix de solutions appropriées consiste à :

- (1) Définir les objectifs poursuivis et les moyens nécessaires ;
- (2) Apprécier les risques et contraintes.

Cette démarche est valable pour toute action rationnelle.

A la lumière des objectifs, des moyens nécessaires, des risques et contraintes, le promoteur d'un projet se fixe une stratégie et établit un plan d'affaires.

Exemple : Deux amis se mettent ensemble pour créer une petite entreprise commerciale.

a) Les objectifs :

- (1) Etre fier de l'entreprise et en tirer une satisfaction personnelle.
- (2) Etre en mesure de fonctionner continûment en tant qu'entreprise indépendante.
- (3) Créer une entreprise qui permet aux deux associés d'avoir une activité professionnelle.
- (4) Exercer les compétences de chacun dans une ambiance agréable.
- (5) Réaliser un revenu satisfaisant qui augmentera de façon progressive.
- (6) Donner une valeur croissante à l'entreprise permettant de tirer une bonne plus-value du capital en cas de cession de l'entreprise.
- (7) Vivre une expérience enrichissante qui permettrait à chacun des deux associés de reprendre sa carrière ailleurs en cas d'échec de l'entreprise.

b) Les moyens nécessaires :

- (1) Choix de l'activité : quels produits ?
- (2) Les capitaux nécessaires.
- (3) Choix de l'implantation, de l'emplacement et de la surface des locaux.
- (4) Les ressources humaines.
- (5) Le système d'organisation et d'information.

c) Les risques et contraintes :

- (1) Mésententes entre les deux associés qui pourrait compromettre leur amitié ou rendre difficile la poursuite d'un travail commun au sein de l'entreprise.
- (2) Perte financière majeure.
- (3) Démarrage difficile.
- (4) Perte de direction de l'entreprise en raison de la nécessité de faire appel à de nouveaux investisseurs.
- (5) Croissance trop forte entraînant des difficultés de maîtrise.
- (6) Horaire de travail trop chargé qui pourrait compromettre la vie de famille et la qualité de vie des associés.
- (7) Multiplication des déplacements professionnels.
- (8) Problèmes éthiques.

5.

Sur un plan purement théorique, les solutions techniquement possibles permettent de rattacher les opérations suivantes à différentes rubriques.

(1) Frais d'émission d'emprunt :

- En déduction de l'emprunt (passif soustractif) ;
- Ou en autres actifs non courants : Le compte 273 «Frais d'émission et primes de remboursement des emprunts».

(2) Actualisation dette :

- En soustraction de la dette : Compte 16859 «Crédit fournisseurs d'immobilisations - Intérêts différés» ;
- En autres actifs non courants : Compte 2734 «Frais d'actualisation / Crédit fournisseurs d'immobilisations».

(3) Actualisation créance :

- En soustraction de la créance ;
- Au passif.

(4) Partie non libérée du capital :

- En soustraction des capitaux propres : Le compte 109 «Actionnaires, capital souscrit non appelé» ;
- A l'actif.

(5) Actions auto-détenues :

Titres

- En soustraction des capitaux propres ;
- En actif : Le compte 523 «Actions» ;

Résultat sur titres

- En résultat sur opérations de cession ou en ajustement des capitaux propres.

(6) Effet de changement de méthode :

- En ajustement des capitaux propres d'ouverture ou en résultat.

6.

Théorie de l'entité : Cette théorie met l'accent sur l'entreprise en tant qu'entité distincte de de son propriétaire ou de ses propriétaires.

Elle est centrée sur l'actif et le passif et aboutit à calculer de façon résiduelle le montant des capitaux propres.

Théorie du propriétaire : Elle est centrée sur les capitaux propres et met l'accent sur les intérêts du propriétaire ou des propriétaires.

Elle aboutit à évaluer les capitaux propres puis en déduit le montant des actifs et passifs. L'entreprise n'est qu'un prolongement des propriétaires.

Conséquences : Les deux théories sont présentes dans les principes comptables :

- Les capitaux propres sont définis de façon résiduelle et les actifs sont évalués du point de vue de l'entreprise et non des propriétaires (théorie de l'entité).
- On calcule les bénéfices de l'entreprise en déduisant uniquement les intérêts dus aux créanciers sans constater en charges les dividendes aux actionnaires (théorie du propriétaire).

7.

Il s'agit du compte **résultat de l'exercice** que l'on retrouve aussi dans le modèle autorisé de l'état des flux de trésorerie.

8.

Le jugement professionnel : Désigne le processus menant au choix d'une solution à un problème comptable.

Le comptable doit harmoniser ses connaissances théoriques avec son expérience pratique.

Le fait d'avoir eu à traiter des situations semblables dans le passé est de nature à faciliter la recherche d'une solution pertinente pour la résolution de la difficulté qui se présente.

Le jugement professionnel est d'autant plus utile dans les situations complexes, mal définies ou changeantes et en particulier lorsque les normes sont incomplètes.

Il doit normalement comporter la consultation d'autres personnes compétentes, la détermination des conséquences possibles (mise en perspectives telle que l'étude des implications fiscales de la solution envisagée) et la documentation des processus analytiques ayant mené au jugement exercé.

Le jugement professionnel est le jugement exercé avec diligence, objectivité et intégrité dans le contexte des normes comptables et autres normes pertinentes par des personnes expérimentées et dont les connaissances sont à jour.

9.

Le recours au jugement professionnel est nécessaire notamment lorsqu'on doit interpréter le contenu d'une norme générale, choisir entre différentes solutions autorisées ou en l'absence de norme de référence officielle. Le jugement professionnel est aussi important pour apprécier si le principe appliqué est justifié et approprié à la situation réelle de l'entreprise.

10.

Un principe devient généralement admis dès qu'il reçoit un important appui de la part de l'autorité compétente.

11.

Les différentes notions de valeur retenues par le référentiel comptable tunisien autre que les normes sectorielles et leur domaine d'application sont les suivantes :

Notion de valeur	Définitions	Domaine d'application
La juste valeur	C'est le prix auquel un bien pourrait être échangé entre un acheteur et un vendeur normalement informé et consentant dans une transaction équilibrée. La juste valeur est déterminée par référence au prix de marché s'il existe un marché actif pour le bien ou si ce prix ne peut être obtenu par référence à un prix d'un bien équivalent.	<ul style="list-style-type: none"> - Pour les titres de placement courant non cotés, le coût historique est comparé à l'inventaire à la juste valeur : les moins-values par rapport au coût historique font l'objet de provisions et les plus-values ne sont pas constatées. - Vente et achat à crédit gratuit d'une durée inhabituelle (amène à actualiser la valeur nominale). - Lorsque l'achat ou la vente n'est pas réglé par des liquidités ou équivalent de liquidité (en cas d'échange). - Lorsqu'il n'est pas possible de déterminer les cash-flows actualisés d'une immobilisation, son test d'impairment est effectué en comparant la VCN avec sa juste valeur.
La valeur vénale	La valeur vénale d'un bien acquis à titre gratuit est le prix qui aurait été acquitté dans les conditions normales de marché. Cette notion est très proche si elle ne se confond pas avec la juste valeur.	Montant utilisé pour la prise en compte d'une immobilisation acquise à titre gratuit.
La valeur comptable nette	C'est le montant pour lequel un actif figure au bilan déduction faite de l'amortissement et le cas échéant de la provision.	Les immobilisations, les stocks, les créances, les titres et tous les actifs qui se déprécient
La valeur récupérable	C'est le montant que l'entreprise compte tirer de l'usage futur d'un bien, y compris sa valeur résiduelle de cession (cash-flows actualisés).	Elle permet d'apprécier la validité du coût historique à chaque date d'inventaire pour les immobilisations incorporelles et exceptionnellement pour les immobilisations corporelles - Test d'impairment.
La valeur résiduelle	C'est le montant net qu'une entreprise compte obtenir en échange d'un bien à la fin de sa durée d'utilisation après déduction des coûts de cession prévus.	<ul style="list-style-type: none"> - Permet de déterminer la base amortissable comptable. - Elle est prise en compte pour apprécier la valeur récupérable.

Notion de valeur	Définitions	Domaine d'application
La valeur de réalisation nette	C'est le prix de vente estimé réalisable dans des conditions normales de vente, diminué des coûts estimés nécessaires pour achever le bien et réaliser la vente.	Les stocks doivent être évalués au coût historique ou à la valeur de réalisation nette si elle est inférieure. Il est à noter que la valeur de marché, connue à la clôture de l'exercice, constitue généralement une mesure appropriée de la valeur probable de réalisation des éléments de stocks destinés à être vendus (marchandises, produits finis).
La valeur de marché	C'est la valeur déterminée par référence au marché, c'est aussi la valeur probable de négociation sur un marché actif et liquide, soit le montant de liquidité qui peut être obtenue de la vente. Cette notion est similaire à la notion de juste valeur	- Les titres cotés très liquides sont convertis à la clôture au cours moyen de bourse du dernier mois ; les créances et dettes en devises étrangères sont converties au cours du jour de clôture. - Pour les titres de placement cotés pour lesquels il n'existe pas de marché très liquide, le coût historique est comparé au cours moyen de bourse du dernier mois, les moins-values par rapport au coût font l'objet de provisions et les plus-values ne sont pas constatées.
Le coût historique	C'est le montant des liquidités versées ou d'équivalent de liquidités ou la juste valeur de toute autre contrepartie donnée ou qu'il aurait fallu donner pour s'approprier un bien au moment de son acquisition ou de sa production.	Aux termes du § 41 du cadre conceptuel, le coût historique (ou valeur d'origine) sert de base adéquate pour la comptabilisation des postes d'actif et de passif de l'entreprise. Par exemple, les immobilisations corporelles doivent être initialement évaluées à leur coût d'acquisition en cas d'acquisition à titre onéreux, à leur valeur vénale en cas d'acquisition à titre gratuit, et à leur coût de production si elles sont produites par l'entreprise. Postérieurement à leur constatation initiale à l'actif, les immobilisations corporelles doivent être comptabilisées à leur coût diminué de l'amortissement, à moins que des circonstances ou événements particuliers donnent à penser que la valeur comptable nette ne pourra pas être récupérée par les résultats futurs provenant de leur utilisation, auquel cas il y a lieu de ramener la valeur de l'actif à sa valeur récupérable. Le coût historique constitue, sauf dérogation, la base de mesure retenue par notre modèle comptable tant qu'il est récupérable. Lorsque le coût historique devient supérieur à la valeur d'inventaire, il n'est plus récupérable et la valeur de l'élément dans les états financiers doit être ramenée à ladite valeur d'inventaire. C'est le modèle des coûts récupérables.
La valeur d'usage	C'est le prix qu'une personne prudente et avisée, informée de la situation de l'entreprise, accepterait de payer si elle avait à l'acquérir dans une négociation équilibrée. Cette valeur tient compte de l'utilité spécifique de l'élément pour son détenteur.	Il s'agit d'une valeur d'inventaire applicable aux : - Titres de participation (compte 25). - Titres de placement à long terme immobilisés (compte 261). A la clôture, il est procédé à l'évaluation des placements à long terme à leur valeur d'usage, les moins-values par rapport au coût font l'objet de provision. Les plus-values par rapport au coût ne sont pas constatées.
Le coût de remplacement	C'est le montant qu'il serait nécessaire de donner pour acquérir ou reproduire un bien.	Les matières premières et consommables destinées à être utilisées dans la production. Selon la NC § 04.36, l'évaluation des matières premières et consommables destinées à être utilisées dans la production à la valeur de réalisation nette est envisagée lorsqu'une baisse des prix des matières premières ou consommables est telle que le coût des produits finis atteint un niveau supérieur à leur valeur de réalisation nette. Le coût de remplacement constitue généralement une mesure appropriée de la valeur de réalisation nette des matières premières et consommables.

La notion de juste valeur englobe les notions de valeurs vénale et de valeur de marché bien que ces concepts soient présentés, en vain, avec des définitions distinctes

12.

On ne peut se suffire du bilan de la société mère : en effet l'entité est le groupe d'entreprises.

Pour pouvoir mener à bien notre étude de la situation financière du groupe, on a besoin d'un bilan consolidé.

13.

Le modèle comptable actuel est dit modèle des coûts récupérables car il est basé sur la convention du coût historique et la convention de prudence.

Si le coût historique est inférieur à l'une des notions de valeur (qui ne sont que des approches de la valeur actuelle) ==> on retient le coût historique.

Si l'une des notions de valeur est inférieure au coût historique ==> on retient la valeur actuelle.

Sauf dérogations :

- Les titres de placement cotés en bourse pour lesquels il y a un marché très liquide on retient la valeur de marché y compris lorsqu'elle est supérieure à la valeur comptable (cours moyen du dernier mois de l'exercice).
- Les créances et les dettes en devises étrangères (non réglées à la date de clôture) sont converties selon le taux de change à la date de clôture.

14.

On ne doit pas le conseiller de liquider l'ensemble de ses affaires car chacune de ses activités a une existence distincte et il est probable que l'une d'elles (l'atelier industriel ou le magasin de commerce ou le café) soit bénéficiaire.

A fin d'améliorer sa prise de décision, il devra tenir des registres comptables et des bilans distincts pour chacun de ses commerces (convention de l'entité).

15.

La règle générale d'évaluation à l'inventaire qui découle du couple : coût historique / prudence est la suivante :

A l'inventaire, si la valeur actuelle appropriée à l'élément comptable considéré est inférieure au coût historique, on retient la valeur actuelle. Dans le cas contraire, on retient le coût historique.

Cette règle accepte deux dérogations :

1- Les titres de placement cotés en bourse pour lesquels il y a un marché très liquide sont évalués au cours moyen du dernier mois de l'exercice et non au coût historique.

2- Les créances et dettes courantes en monnaies étrangères sont comptabilisées au cours de change du jour de la date de l'opération. En effet, les créances et dettes non réglées à la date de clôture sont converties selon le taux de change à la date de clôture. La différence entre le cours historique et le cours de clôture constitue une charge ou un produit financier.

Ceci est justifié par l'existence d'un marché très liquide et dynamique des titres et du change.

Ces dérogations au modèle des coûts historiques récupérables se justifient par la volonté des normalisateurs comptables de réduire l'intérêt des entreprises de recourir à la mise sur le marché des titres en vue de constater les gains par rapport au coût historique en sachant que cette mise sur le marché peut être suivie par le rachat des mêmes titres puisque le marché est par hypothèse actif et liquide..

16.

Les techniques comptables permettant de réduire le coût historique d'un élément comptable à sa valeur d'inventaire et le domaine spécifique d'application de chacune de ces techniques.

Techniques	Domaine d'application (comptes concernés)
La réduction de valeur	Les stocks, les immobilisations corporelles, les immobilisations incorporelles, les titres de placement cotés très liquides
Les amortissements	Les immobilisations. (Corporelles, incorporelles et à statut juridique particulier)
Les provisions	Les créances et les stocks, les immobilisations, les placements non cotés ou cotés non liquides.
Absence de prise en compte	Les ventes, les revenus.
Constatation en charges	ex. les créances irrécouvrables (634) ou autres
Conversion au cours de clôture	Créances et dettes en devises et titres placements courants cotés en bourse et très liquides.

17.

Comparaison entre la comptabilité de trésorerie et la comptabilité d'engagement.

Les états financiers sont préparés sur la base d'une **comptabilité dite d'engagement**.

Sur cette base, les effets des transactions et autres événements sont pris en compte dès que ces transactions ou événements se produisent et non pas au moment des encaissements ou paiements et ils sont enregistrés dans les livres comptables et présentés dans les états financiers des périodes auxquelles ils se rattachent.

A l'exception de l'état de flux de trésorerie, les états financiers préparés sur cette base informent les utilisateurs, non seulement des transactions passées ayant entraîné des dépenses et des recettes, mais également des obligations entraînant pour l'avenir des dépenses et des recettes. Ainsi, ils fournissent le type d'information sur les transactions passées et autres événements passés qui est le plus utile aux utilisateurs pour prendre leurs décisions économiques.

La convention de rattachement des charges aux produits, notamment, résulte de la comptabilité d'engagement. Il en est de même de la séparation des exercices et de la prudence.

Par contre **la comptabilité de caisse** suppose que les produits sont constatés au moment où ils font l'objet d'un encaissement et que les charges sont imputées aux résultats de l'exercice au cours duquel elles sont payées. Selon cette conception, le bénéfice est calculé à partir des produits encaissés et des charges réglées, **en laissant de côté le principe de rattachement des produits et des charges propre à la comptabilité d'engagement. Par conséquent les états financiers dressés selon la comptabilité de caisse ne sont pas conformes aux principes comptables généralement reconnus.**

Les faiblesses conceptuelles de la comptabilité de caisse :

Le bénéfice établi selon la comptabilité de caisse peut entraîner des erreurs importantes lorsqu'il y a un décalage entre les opérations d'échange de produits ou de services et les encaissements ou les débours qui en résultent.

Toutefois en dépit de cette critique, la comptabilité de caisse indique exactement à quel moment ont eu lieu les encaissements et les décaissements, ce qui représente quelque chose de sûr et de concret pour beaucoup de gens. (objectivité)

Par ailleurs l'économie actuelle est caractérisée par le développement de crédit et c'est la comptabilité d'exercice et non la comptabilité de caisse qui constate tous les phénomènes impliqués par le crédit.

Les investisseurs, les créanciers et les autres décideurs sont constamment à l'affût d'une information à jour concernant les flux monétaires futurs d'une entreprise.

La comptabilité d'engagement fournit une telle information en présentant les rentrées et les sorties de fonds reliées aux activités lucratives de l'entreprise ce qui permet d'évaluer les flux monétaires futurs de manière raisonnablement sûre.

En d'autres termes, la comptabilité d'exercice est fondée sur les mouvements de fonds ; étant donné que les opérations et les autres faits ayant une incidence sur l'encaisse y sont présentés au moment où ils se produisent plutôt qu'au moment où des sommes sont encaissées ou déboursées, certaines prévisions de flux monétaires utiles aux décideurs peuvent ainsi être établies avec réalisme.

Les inconvénients de la comptabilité de caisse :

1) Toutes les qualités caractéristiques ne sont pas respectées : la comptabilité de caisse n'est ni fiable, ni pertinente, ni significative.

2) Toutes les conventions ne sont pas respectées et en particulier :

- l'indépendance des exercices,
- la prudence,
- la réalisation de revenu,
- le coût historique,
- le rattachement des charges aux produits.

18.

Normalement, les états financiers sont préparés selon l'hypothèse de continuité de l'exploitation c'est-à-dire que l'entreprise est en situation de continuer ses activités dans un avenir prévisible.

Ainsi dans les circonstances de l'entreprise, il est admis qu'elle n'a ni l'intention ni l'obligation ou la nécessité de mettre fin à ses activités ou de réduire sensiblement leur étendue. En d'autres termes l'entreprise est en mesure d'honorer ses engagements dans le cours normal de ses activités. **Si la continuité d'exploitation est menacée** soit par la volonté des propriétaires soit par nécessité, les états financiers sont préparés sur **une base liquidative** différente de celle résultant de l'application des conventions comptables de base.

Les menaces de la continuité

Constituent notamment des menaces à la continuité, les facteurs suivants :

- L'incompétence des dirigeants ou du personnel ;
- La perte d'un marché important ;
- Une grande difficulté d'approvisionnement en matières premières ;
- Techniques de production obsolètes dépassées par la concurrence ;
- Conflits sociaux ruineux ;
- Absence de créativité et d'innovation dans un milieu fortement concurrentiel ;
- Changement de législation apportant d'importantes restrictions ;
- Crise monétaire entraînant une très forte dépréciation de la monnaie locale ;
- Investissements importants financés par des ressources à court terme ;
- Baisse des ventes non suivie par un ajustement des structures et des coûts, etc...

Principes et règles régissant une comptabilité liquidative :

L'abandon de l'hypothèse de continuité entraîne :

- L'évaluation des actifs et des passifs en valeurs liquidatives ;
- L'abandon subséquent des conventions du coût historique, de permanence, d'indépendance des exercices et de prudence ;
- L'obligation de présenter en notes aux états financiers les principes et méthodes comptables retenus.

Les méthodes retenues dans l'hypothèse de l'abandon de la continuité sont les suivantes :

Postes du bilan	Valeurs liquidatives
- Actifs non courants	Constat immédiat en charges
- Frais de recherche et de développement	Constat immédiat en charges (ou valeur de réalisation s'il existe un acquéreur)
- Autres immobilisations incorporelles	Valeur vénale qui correspond à la valeur de reprise éventuelle. Une extrême prudence est nécessaire lorsqu'il n'existe pas de promesse de vente car la valeur de ces actifs dépend souvent de la capacité de l'entreprise à se développer et à réaliser des profits ce qui ne correspond guère à la situation.
- Immobilisations corporelles	Valeur vénale déterminée par référence à une valeur de marché ou d'expertise ou valeur résultant d'une promesse de vente.
- Titres de participation	Valeur de réalisation qui peut être inférieure à la valeur d'usage.
- Stocks et en-cours	Dans des circonstances d'abandon de la continuité la valeur de réalisation nette est souvent inférieure à la valeur nette comptable. Une attention particulière doit être portée aux encours dont la valeur peut être nulle s'il n'existe pas de possibilité de les vendre en l'état. Des provisions sur les contrats de longue durée peuvent être nécessaires.
- Autres valeurs réalisables	Des provisions peuvent être nécessaires. Les charges constatées d'avance (à prendre immédiatement en charges de l'exercice).
- Valeurs mobilières de placement	Cours en bourse ou valeur probable de négociation pour les titres non cotés.
- Dettes	Le passif devra tenir compte de tous les coûts d'exploitation jusqu'à la cessation d'activité et de toutes les dettes causées par la cessation d'activité. Une attention particulière devra être portée aux points suivants : - rupture des contrats en cours entraînant des pénalités (contrats de bail, de crédit-bail, contrats de représentation, d'exclusivité, de travail), - passif fiscal - impôts directs et indirects résultant de la liquidation, - subvention d'équipement à rapporter au résultat, - indemnités de licenciement (gratification de fin de service) à provisionner. Envisager le remboursement des sommes attribuées si les clauses liées à l'octroi des subventions n'ont pas été respectées.

19.

L'une des qualités caractéristiques de l'information comptable est la comparabilité. En effet l'information doit permettre à l'utilisateur de faire des comparaisons dans le temps, pour déterminer les tendances de la situation financière et des performances de l'entreprise. Ces utilisateurs doivent être également en mesure de comparer les informations financières issues d'entreprises semblables pour évaluer de façon relative les situations financières, les performances et leur évolution en vue d'arbitrer l'allocation de leurs ressources.

La permanence des méthodes est une convention comptable qui exige que les mêmes méthodes de prise en compte, de mesure et de présentation soient utilisées par l'entreprise d'une période à l'autre. **L'application de cette convention permet la comparaison dans le temps de l'information comptable** et favorise les prédictions financières.

Donc la convention de la permanence des méthodes est l'outil de la comparabilité.

20.

La convention de l'unité monétaire est critiquée dès lors que la stabilité de la monnaie n'est plus assurée.

Cette convention, qui postule que l'unité monétaire est le moyen le plus objectif de présenter aux utilisateurs les variations des capitaux propres et les échanges de biens et services, considère la monnaie abstraction faite de son pouvoir d'achat et en période d'inflation caractérisée par une hausse continue du niveau général des prix ou une diminution du pouvoir d'achat de la monnaie, la comptabilité va traduire des unités monétaires engagées à différentes périodes en ignorant la variation de leur pouvoir d'achat ce qui donne une fausse impression de précision.

21.

En règle, la date de la vente constitue un critère pertinent et objectif de la prise en compte des revenus c'est-à-dire lorsque les avantages et les risques importants inhérents à la vente ont été transférés à l'acquéreur, il y a lieu de constater le revenu. Cette règle accepte deux dérogations :

1- Dans certaines circonstances, et **lorsque la probabilité de recouvrement de la vente devient nulle** en raison de la nature du commerce ou de l'avènement d'une incertitude rendant le recouvrement incertain, **la prise en compte de la vente est reportée à la date de l'encaissement effectif de la vente.**

2- Dans un sens contraire, **la constatation du revenu pour certains produits se fait avant la vente dès la réalisation de la production en raison du fait que le prix et l'écoulement du produit sont exempts de toute incertitude** ; c'est le cas des produits suivants : pétrole, certains minerais tel que l'or, produits agricoles dont le prix est garanti par l'Etat.

La première dérogation est justifiée par l'existence d'une très forte incertitude de recouvrabilité de la vente, auquel cas il faut attendre l'encaissement.

La seconde dérogation est justifiée par l'existence, pour certains produits, d'un marché garanti par l'Etat ou très fiable et liquide auquel cas on constate le revenu dès la production.

22.

Critères de distinction entre les dépenses immobilisées et les dépenses comptabilisées en charges :

- Une dépense "engagée ou subie" c'est-à-dire exposée dans le cadre d'un processus de création de richesses, et **qui n'a pas ou n'a plus, à la clôture de l'exercice, la faculté d'engendrer les avantages économiques futurs suffisamment surs** (richesses) doit être comptabilisée en charges.

- Une dépense est comptabilisée en immobilisation :

1) Lorsqu'elle a un potentiel de générer des avantages futurs au profit de l'entreprise.

Cet avantage économique futur doit présenter une certitude suffisante soit parce qu'il peut être apprécié directement, soit parce qu'un coût, engagé au profit de l'activité à venir, est présumé récupérable tant que n'est pas intervenue, depuis son engagement, une circonstance mettant en cause sa récupérabilité.

2) Cette dépense est engagée en vue d'acquérir un bien corporel ou incorporel, destiné à être utilisé pendant plus d'un exercice comptable et non à être vendus dans le cours normal des affaires, ou bien un placement de nature financière à long terme. D'où la distinction en comptabilité entre les dépenses constitutives de charges qui correspondent à des avantages consommés ou ayant perdu toute vacation d'avantages économiques futurs et les dépenses capitalisables c'est-à-dire constitutives d'un actif immobilisé.

Tableau récapitulatif (charge de l'exercice / actif)

	Charge de l'exercice	Actif
<ul style="list-style-type: none"> ▪ La dépense engagée est-elle rattachable à un produit déterminé ? 		
Oui { <ul style="list-style-type: none"> - Rattachable à un produit de l'exercice ou d'un exercice antérieur 	X X	
<ul style="list-style-type: none"> - Rattachable à des produits d'un exercice futur 		X
Non , mais la dépense exposée présente un avantage économique futur sur plusieurs exercices ; une ventilation est effectuée en fonction de l'utilité.	Quote-part X	Quote-part X
Non , et la dépense exposée ne présente pas d'avantage économique futur pour les exercices à venir.	X	
<ul style="list-style-type: none"> ▪ Lorsque les recettes nettes espérées (R) deviennent inférieures au montant inscrit à l'actif (A) 	(A) - (R)	(R)

Inscrire une dépense en compte de charge revient à la réduire immédiatement et pour la totalité du résultat.

En l'enregistrant à l'actif du bilan, la société répartit dans le temps son impact sur le résultat par le biais des amortissements.

D'où l'importance de la distinction entre un actif et une charge pour la détermination du résultat.

23.

1) Coût d'origine de l'immeuble avec le terrain = 120.000 D.

Valeur offerte de revente = 250.000 D = valeur récupérable.

Le dirigeant a donné des instructions pour que l'immeuble soit porté en comptabilité à 200.000 D ; Cette décision est erronée au regard des PCGA. En effet en application de la convention de prudence

les profits ne sont pris en compte que lorsqu'ils sont réalisés. C'est-à-dire au moment de la vente de l'immeuble.

Et en application de la convention du coût historique, l'immeuble doit être conservé à l'actif pour sa valeur d'origine diminuée des amortissements quelle que soit sa valeur sur le marché.

De même il convient de séparer le terrain et la construction en comptabilité.

2) Les stocks comprennent pour 120.000 D de matières premières devenues 30% plus chers par rapport à leur valeur de remplacement.

Il y a lieu de distinguer deux cas :

1er cas : Lorsque cette baisse de prix des matières premières va se traduire par un coût global du produit fini qui soit supérieur à sa valeur de réalisation nette.

En vertu de la NCT n° 4. § 36, l'évaluation des matières premières et consommables destinés à être utilisés dans la production à la valeur **de réalisation nette est à envisager** lorsqu'une baisse des prix de matières premières ou consommables est **telle que le coût des produits finis atteint un niveau supérieur à la valeur de réalisation nette.**

Le coût de remplacement constitue généralement une mesure appropriée de la valeur de réalisation nette des matières premières et consommables.

Dans ce cas, le comptable doit constituer une provision pour la différence entre la valeur de remplacement nette et le coût historique.

31/12/N			
69 Dotations aux comptes de provisions		*****	
	391 Provision pour dépréciation des stocks de matières premières		*****

2ème cas : Lorsque cette baisse de prix des matières premières va se traduire par un coût global du produit fini qui reste inférieur à sa valeur de réalisation nette.

Le comptable ne doit constater aucune dépréciation en comptabilité relative aux matières premières.

3) Selon le PDG de la société ABC, puisque les bénéfices de l'année s'annoncent très faibles, il y a lieu de différer la charge d'amortissement de l'exercice aux exercices suivants. Cette décision est erronée et contraire à la loi et peut constituer un délit de présentation de bilan inexact en vue de dissimuler la véritable situation de la société.

En effet, la constatation de l'amortissement est obligatoire en dehors de toute considération de résultat (bénéfice faible ou élevé) ; Les amortissements doivent être pratiqués chaque année même en l'absence de bénéfice. Selon la NCT n° 5, le caractère obligatoire de l'amortissement est sous-entendu : «l'amortissement est la répartition systématique du montant amortissable d'une immobilisation sur sa durée d'utilisation estimée. Il traduit la diminution irréversible de la valeur d'une immobilisation résultant de l'usage du temps, du changement technique ou toute autre cause.»

Pourquoi ce caractère obligatoire de la constatation de l'amortissement annuel ?

Autrement dit, quelles sont les conséquences de la négligence de l'amortissement des éléments d'actif ? Négliger la dépréciation des éléments d'actifs entraîne la surévaluation des résultats et conduirait, par là, à distribuer des dividendes fictifs ou du moins à améliorer une situation déficitaire, soit l'une des deux situations suivantes qui peut se présenter :

- Si la situation est bénéficiaire, ceci conduirait à majorer le résultat, l'actif étant artificiellement gonflé car non réduit à sa valeur réelle et par conséquent une partie des dividendes serait tout simplement fictive.

- Si la situation est déficitaire, l'actif gonflé cacherait une situation déficitaire ou du moins ne laisserait apparaître qu'une perte minorée.

Il apparaît ainsi la nécessité de prendre en considération ces dépréciations.

4) Une inondation survenue durant l'exercice a détruit ou endommagé une quantité importante des stocks partiellement assurés. Cette perte n'a fait l'objet d'aucune écriture.

Cette décision prise par le dirigeant est erronée en raison de la nature de la perte qui est extraordinaire. Il convient, par conséquent, de reclasser la perte en résultat extraordinaire

67 Pertes extraordinaires		xxx	
	79 Transferts de charges		xxx

5) En comptabilité financière, le principe est que les charges sont classées par nature. Mais ce principe comporte de nombreuses dérogations.

Les charges supportées par l'entreprise en faveur des employés doivent être comptabilisées par nature. Mais afin d'être à même de mesurer le coût effectif des salaires, il convient de procéder à un reclassement par le biais du compte «79 transfert de charges».

64 Charges de personnel		xxx	
	79 Transfert de charges		xxx
Reclassement des charges correspondant à des avantages offerts au personnel			

6) La totalité du coût d'un nouveau camion de livraison est inscrite dans un compte de charges.

Le PDG ne distingue pas entre les dépenses capitalisables c'est-à-dire à inscrire à l'actif et les dépenses à comptabiliser en charges.

Le coût total d'un nouveau camion de livraison doit être comptabilisé dans le compte 224 "Matériel de transport" et non dans le compte de charge car il représente un actif qui génère les avantages économiques futurs.

7) La société a engagé une forte campagne publicitaire pour le lancement d'un nouveau produit qui ne sera sur le marché que l'an prochain.

Le dirigeant pense qu'il faut inscrire ce montant dans le compte de «Charges constatées d'avance».

Cette dépense de publicité engagée par l'entreprise est relative à un nouveau produit qui ne sera sur le marché que l'an prochain. Il convient d'envisager deux hypothèses :

- La dépense n'est utile que pour l'exercice de lancement du nouveau produit : la solution proposée est appropriée.
- La dépense est utile pour plusieurs exercices futurs : il faudra l'inscrire en charges à répartir puisqu'elle se rapporte à une opération spécifique identifiée et que sa rentabilité sur les exercices futurs peut être démontrée.

Les charges à répartir inscrites à l'actif du bilan doivent être résorbées selon un mode et sur une période permettant le meilleur rattachement des charges aux produits.

Toutefois cette période ne pourrait excéder 3 ans à partir de l'exercice de leur constatation.

8) Il s'agit de produits d'activité annexe «compte 706».

Par conséquent, il est pertinent de comptabiliser les charges correspondantes par nature.

9) En sortant de l'immeuble, un client a glissé dans l'escalier et s'est blessé au dos.

Il a immédiatement entamé des poursuites contre la société en invoquant des lésions physiques permanentes et réclame une indemnité de 60.000 D.

La cause n'a pas encore été entendue par les tribunaux. La société ne peut être tenue responsable de cette lésion physique au client que lorsqu'il aura démontré la faute de la société ayant causé la chute, ce qui semble peu probable. Si la société est responsable de cette lésion, elle devra constituer une provision pour le montant de l'indemnité qu'elle estime devoir payer.

68 Dotations aux comptes de provisions 1511 Provision pour litige	xxx	xxx
--	-----	-----

24.

Les normes comptables développent trois types de règles :

1. Les règles de prise en compte.
2. Les règles de mesure.
3. Les règles de divulgation ou de présentation.