LA COMPTABILITE D'ENTREPRISE: LA PRATIQUE ADOPTEE PAR LE PLAN COMPTABLE UNIFORME IRAKIEN

Hashim Ali Haskim

▶ **To cite this version:**

Hashim Ali Haskim. LA COMPTABILITE D'ENTREPRISE: LA PRATIQUE ADOPTEE PAR LE PLAN COMPTABLE UNIFORME IRAKIEN. 10ème Congrès de l'AFC, May 1989, France. pp.cd-rom. hal-00823418

HAL Id: hal-00823418
https://hal.science/hal-00823418

Submitted on 18 Sep 2014

HAL is a multi-disciplinary open access archive for the deposit and dissemination of scientific research documents, whether they are published or not. The documents may come from teaching and research institutions in France or abroad, or from public or private research centers.

L'archive ouverte pluridisciplinaire **HAL**, est destinée au dépôt et à la diffusion de documents scientifiques de niveau recherche, publiés ou non, émanant des établissements d'enseignement et de recherche français ou étrangers, des laboratoires publics ou privés.

LA COMPTABILITE D'ENTREPRISE : LA PRATIQUE ADOPTEE PAR LE PLAN COMPTABLE UNIFORME IRAKIEN

par Haskim Ali HASHIM
Faculté de BASRAH - Irak
et I.G.R. - Université de Rennes

Depuis 1982, les entreprises irakiennes appliquent un système de comptabilité qui est le résultat des travaux débutaient en 1972 auxquels ont participé des comptables et des statisticiens. En 1979, un Comité Central a été créé dans le but de concevoir la forme définitive du Plan Comptable Uniforme (P C U).

Le PCU a attribué à la comptabilité deux rôles fondamentaux. Le premier est traditionnel qui consiste à servir les besoins internes de l'entreprise. Le second est nouveau qui vise à fournir directement les informations nécessaires à la comptabilité nationale et à la planification du développement.

La question qui se pose ici est de savoir : quelles sont les pratiques que peut adopter la comptabilité irakienne pour atteindre ce second rôle.

Pour apporter une réponse à cette question, nous proposons d'étudier l'introduction au sein de la comptabilité d'entreprise des concepts et des comptes économiques ainsi que la nouvelle forme de comptes de synthèse.

Avant de traiter ces deux innovations du PCU, il est utile d'examiner la nécessité du rôle économique que la comptabilité d'entreprise devra jouer dans une économie centralement dirigée.

1 - <u>Le nouveau rôle de la comptabilité</u> : <u>servir la planification économique</u>

Dans une étude parue en 1969, Adolf J. H. ENTHOVEN a insisté sur le rôle que doit jouer la comptabilité dans les pays en voie de développement. En effet, le processus dynamique de développement rend plus nécessaire la mise au point d'une méthodologie et d'une pratique efficaces et exhaustives

de la comptabilité aux fins de l'analyse tant micro-économique que macro-économique. L'auteur précise aussi qu' "il est indispensable de mettre au point une forme améliorée de comptabilité susceptible d'apporter au processus du développement économique une assistance aussi efficace et utile que possible ". (1)

Cette approche économique de la comptabilité se base sur deux conditions fondamentales. La première est que l'Etat puisse se faire communiquer l'information par la plus grande partie des entreprises. La seconde est que ces entreprises tiennent leur comptabilité d'une façon normalisée à l'aide d'un plan comptable qui concilie à la fois les besoins propres des entreprises et ceux de la comptabilité nationale. (2)

La normalisation de la comptabilité dépend elle même de la façon dont l'Etat entend planifier et des informations homogènes sur l'activité des entreprises qu'il entend collecter pour exercer éventuellement sur elles un contrôle économique et fiscal. (3)

Une telle volonté de l'Etat devient si forte dans une économie planifiée. La socialisation des moyens de production englobe l'ensemble du domaine couvert par la comptabilité. Cette dernière sera conçue comme une partie d'un système d'information central. Celui-ci est, à sont tour, lié à la planification. A ce propos, J. RICHARD note que : " la comptabilité dépend étroitment du système de planification nationale, elle en épouse la forme et la structure pour permettre son contrôle". (4)

---

(1) - Adolf J. H. ENTHOVEN - La comptabilité au service du développement économique - Finance et Développement - N° 3 - 1969 p. 27

(2) - Jacques MAYER - L'utilisation de l'information statistique pour la planification et l'évaluation des programmes de développement économique et social - OCDE - 1974 p. 294

(3) - B. COLASSE - Repères historiques - entreprise et comptabilité - Cahiers Français - N° 210 - 1983 p. 5

(4) - Jacques RICHARD - Comptabilité et systèmes économiques - Thèse d'Etat - Paris Dauphine - 1980 - Tome V - p. 119

Dans ce contexte, qui est aussi le cas de l'Irak où l'économie nationale est dirigée par une planification centralisée, la comptabilité est un système principal d'information de l'économie nationale. Elle sert non seulement l'entreprise, mais aussi l'industrie, la comptabilité nationale, et par conséquent le plan de développement et la politique économique de l'Etat.

D'après le PCU ce nouveau rôle de la comptabilité irakienne peut être assuré au moyen de l'introduction au sein de la comptabilité des principes et des comptes à usage économique et de la nouvelle forme des comptes de synthèse.

2 - L'introduction des principes et des comptes à usage économique

En tant que source de la statistique centrale, la comptabilité respecte un certain nombre de principes, afin d'adapter les données comptables à l'usage de la gestion de l'économie nationale.

Nous examinerons chacun de ces principes et ces comptes dans ce qui suit.

21 - La généralisation des enregistrements à crédit

Ce mode d'enregistrement n'est pas étranger à la pratique comptable. En fait, selon le délai de règlement, les opérations commerciales que l'entreprise réalise peuvent être de deux types : opérations au comptant ou opérations à crédit.

Le mode d'enregistrement à crédit ne s'applique en comptabilité traditionnelle que de façon " partielle ", c'est-à-dire seulement dans le cas où les opérations sont effectuées à crédit. Par définition, il ne concerne donc pas celles qui ont eu lieu au comptant.

L'apport de PCU, en cette matière, consiste à appliquer toujours l'enregistrement à crédit, c'est-à-dire aussi bien pour les opérations au comptant que pour celles réellement effectuées à crédit. Cela concerne évidemment tous les emplois et les ressources, et notamment les achats et les ventes.

Ainsi, les opérations d'achat et de vente que l'entreprise réalise au comptant font l'objet de deux écritures successives. Dans le cas d'un achat, la première fait apparaître une dette, le montant de l'achat, en traitant l'opération comme un crédit ; alors que la deuxième écriture consiste à enregistrer le décaissement.

Ce mode d'enregistrement peut être illustré par l'exemple suivant :

le 21/4:Achat d'un terrain au comptant dont la valeur est de 23 500 Dinars Irakiens, les écritures dans le journal sont les suivantes :

1 - L'acte d'Achat

21/4

1213		terrains nus	23 500	
	265	créditeurs de l'activité non courante		23 500

2 - L'acte de Paiement

21/4

265		créditeurs de l'activité non courante	23 500	
	183	banque		23 500

Cette généralisation a pour but de servir davantage le planificateur national dans la préparation et le contrôle du plan économique. Comme le précisent les auteurs du PCU : " le mode d'enregistrement à crédit permet de fournir au comptable national les informations nécessaires à la planification et au contrôle ".(1) La comptabilité, grâce à ce type d'enregistremet, peut :

- fournir une information riche en permettant de préciser l'origine des opérations d'achat et de vente, des encaissements et des décaissements, des obligations et des droits de l'entreprise à l'égard de l'extérieur issus d'achat et de vente des produits, des marchandises, des services, des actifs, etc.

- décrire la relation d'une unité économique avec d'autres unités, et classer les transactions financières selon les secteurs économiques. (2)

- établir les tableaux financiers par une analyse directe des flux monétaires, et des comptes de liquidités mais sans avoir besoin d'un calcul supplémentaire.

22 - La différence de loyer calculé

Les auteurs de PCU définissent la différence de loyer calculé comme : " l'écart entre la valeur estimée du loyer des biens immobiliers (terrains et immeubles) que l'entreprise posséde et leur amortissement ".(3) De cette définition, il nous paraît que cette différence de loyer calculé ne s'applique que dans le cas des entreprises exerçant les activités dans des locaux loués.

Le procédé de calcul de l'écart entre loyer estimé d'immeuble et son amortissement entraîne la distinction entre les deux types suivants de loyer :

- les loyers réels : ce sont des loyers que l'entreprise locataire doit payer en contrepartie de locations véritables ;

---

(1) - PCU - p. 21
(2) - Voir pour plus de détails, nos développements p. 13.
(3) - A. B. A. RADWAN - La comptabilité des entreprises du secteur socialiste Plan Comptable Uniforme - Bagdad - 1977 - p. 34

- les loyers calculés : ce sont des loyers que l'entreprise estime pour les biens immobiliers qu'elle posséde en les considérant comme des locations.

Cette distinction sert la comptabilité nationale dans deux domaines :

1 - Calcul de la valeur ajoutée où les loyers des terrains par exemple sont considérés comme une partie de cette valeur.

2 - Comparaison correcte inter-entreprises dans la mesure où le loyer que paye l'entreprise locataire et l'amortissement que détermine l'entreprise propriétaire ne sont pas du même montant et par conséquent les résultats de l'exercice sont différents. Or comme le souci du comptable national est de mettre toutes les firmes sur le même niveau, il a fallu introduire un nouveau procédé de comptabilisation du loyer.

Ainsi, le PCU impose à toutes les entreprises qui exercent leurs activités dans des immeubles et des terrains loués de tenir un compte intitulé " différence de loyer calculé " qui s'inscrit dans les emplois du compte des opérations courantes. Ceci, étant considéré comme un procédé du calcul économique, ne doit pas avoir d'effet sur la réalité du résultat comptable de l'exercice car il ne représente pas une dépense réelle, mais un loyer supposé pour servir uniquement la comptabilité nationale. Pour cette raison, le PCU précise que le montant de la différence du loyer calculé doit être enregistré des deux côtés du compte des opérations courantes, c'est-à-dire en emplois et en ressources pour le même montant. Cela a pour but d'en neutraliser l'effet sur le compte des opérations courantes : (voir page 25).

23 - La différence des intérêts calculés

L'apparition de la différence des intérêts calculés, en comptabilité d'entreprise irakienne, s'inspire du même raisonnement économique que celui qui a été à l'origine de la création du compte de la différence de loyer calculé.

Il s'agit de distinguer entre deux genres de ressources de financement à savoir les capitaux propres et les emprunts. Ceux-ci constituent les capitaux investis qui peuvent être compris dans les deux sens suivants :(1)
" la capital investi est les droits nets de propriété, c'est-à-dire : capital versé + réserves + excédent réservé - pertes transférées ", ou le capital investi est considéré comme : " les actifs fixes avant déduction des amortissements, plus ou moins la différence entre le capital circulant et le passif à court terme (ressources à court terme) ".

Selon la comptabilité classique, on ne détermine pas d'intérêts pour les capitaux propres. Ce raisonnement n'est celui de la comptabilité nationale qui considère les intérêts comme le rendement du capital investi dans l'unité économique et ils constituent, dans ce sens, un des éléments de la valeur ajoutée et par conséquent du revenu national.

Il est claire que ces deux genres de financement ont, du point de vue économique, des conséquences différentes sur les résultats des entreprises en question.

---

(1) - AL - MUSTAWFY - Le Plan Comptable Uniforme au service des unités économiques et des objectifs nationaux - Bagdad - 1974 - p. 312

L'apport du PCU, à ce sujet, est de recommander la détermination des intérêts aussi bien sur les capitaux propres que sur les emprunts. Cette recommandation se traduit, au niveau de la comptabilité d'entreprise, par l'introduction d'un nouveau compte N° 1942 intitulé " différence d'intérêts calculés ". Celle-ci est définie comme : " l'écart entre l'intérêt, déterminé selon le taux d'intérêt fixé par la banque centrale, sur le capital investi et la somme des intérêts réels payés aux tiers en contrepartie des emprunts accordés ". (1) Cette définition nous permet de préciser les deux types d'intérêts suivants :

- Les intérêts réels : c'est la somme à payer sur les dettes de l'entreprise.

- Les intérêts calculés : c'est la somme calculée, selon un taux d'intérêt fixé par la banque centrale, sur le capital investi dans l'entreprise.

Ce sont donc les deux variables déterminant du montant de la différence des intérêts calculés dont la comptabilisation suppose la prise en compte des considérations suivantes : (2)

- le calcul ne porte que sur la valeur nette du capital investi (déduction faite donc de l'amortissement investi) ; (3)

---

(1) - PCU - p. 157

(2) - PCU - p. 157

(3) - La loi du plan de développement N° 70 de 1970 exige que les entreprises publiques doivent verser à l'Etat 50% de l'amortissement annuel. Ce versement s'appelle l'amortissement investi

- il ne faut pas reprendre la valeur des immeubles pour lesquels une différence de loyer calculé a déjà été comptabilisée.

La procédure du calcul peut être résumée comme suit :

1 - le capital investi (d'après la définition précédente) XX

- immeubles (pour lesquels un loyer est déjà estimé) XX

Le capital investi net XX

2 - les intérêts calculés = capital investi net X taux d'intérêt fixé par la banque centrale.

3 - la différence des intérêts calculés = intérêts calculés - intérêts réels.

La valeur de cette différence calculée figure dans les emplois du compte des opérations courantes au compte N° 1942. Vu que cette valeur ne représente pas une dépense réelle car elle est comptabilisée pour les besoins de la comptabilité nationale, il faut annueler son effet sur le résultat de l'exercice. Elle doit figurer, une seconde fois, dans les ressources du compte des opérations courantes au compte N° 2942.

Cette nouvelle comptabilisation sert uniquement la comptabilité nationale dans les tâches suivantes :

- elle permet une détermination précise des intérêts qui sont considérés comme le rendement d'un des facteurs de production, et un élément du revenu national ;

- elle facilite la comparaison inter-entreprises, en éliminant la différence, au niveau du traitement de certaines charges (intérêt), entre les entreprises qui n'utilisent que des capitaux propres et celles qui font appel aux emprunts.

24 - La différence d'évaluation des variations de stock

Le comptable d'entreprise calcule la variation de stock de produits finis, des en cours et des marchandises en se référant au coût de revient, alors que le comptable national calcule la production et le produit national en se basant sur le prix du marché.

Cette divergence d'évaluation résulte du fait que, du point de vue de la comptabilité d'entreprise, le bénéfice ne se réalise que par l'acte de vente. Par contre, du point de vue de la comptabilité nationale, le bénéfice se produit progressivement au cours de l'opération productive, et par conséquent, doit être calculé sans tenir compte que la production soit vendue ou non. Cela signifie qu'aux ventes effectuées, il faut ajouter le stock évalué au prix du marché.

Pour résoudre une telle divergence et rapprocher davantage les deux comptabilités, le PCU a apporté une solution qui permet au comptable de l'entreprise de déterminer le résultat de l'exercice conformément aux principes comptables d'une part, et permet au comptable national d'établir directement le produit national à partir des comptes du résultat des entreprises. Cette solution consiste à imposer à toutes les unités économiques la tenue de deux nouveaux comptes intitulés " la différence d'évaluation des variations de stock de produits finis N° 1943 et la différence d'évaluation des variations de stock de marchandises à revendre N° 1944 ". Ceux-ci figurent au compte des opérations courantes dans les ressources et leur procédure de

calcul peut être résumée comme suit :

1 - la variation de stock au coût de revient = stock final - stock initial ;

2 - la variation de stock au prix du marché = stock final - stock initial

3 - la différence d'évaluation des variations de stock = 2 - 1

Cette méthode permet donc à la comptabilité nationale de déterminer facilement la production au prix du marché dont les informations sont directement retirées des documents de synthèse, notamment le compte des opérations courantes et sans aucune analyse intermédiaire. Il suffit dans le cas d'une entreprise industrielle par exemple, de faire la somme des comptes suivants :

- production au prix du marché = ventes + variations de stock des produits finis (en coût) + différence d'évaluation des variations de stock des produits finis.

S'il s'agit d'une entreprise commerciale, on remplace les comptes des variations et de différence concernant les produits finis par ceux qui sont relatifs aux marchandises à revendre.

Pour conclure, deux remarques méritent d'être signalées :

- la différence d'évaluation des variations de stock ne concerne que les produits finis et les marchandises à revendre ;

- cette différence est une valeur économique qui ne doit pas avoir d'effet sur le résultat de l'exercice. En fait, l'introduction de la production au prix du marché dans le compte du résultat fait apparaître un bénéfice non réel. Cela va déformer la fiabilité du résultat comptable Pour cette raison, le PCU a recommandé d'enregistrer la valeur de différence deux fois dans le compte des opérations courantes afin que son effet soit nul : une fois comme une ressource et une seconde fois comme un emploi. Autrement dit,

il existe deux comptes de différence d'évaluation des variations de stock des produits finis : N° 2943 dans les ressources et le N° 1943 dans les emplois et pour les marchandises à revendre : N° 2944 et 1944 (voir le compte des opérations courantes page 25).

25 - La classification des comptes

La définition et la classification des comptes sont les deux premières conditions indispensables à la production des données comptables et elles constituent la base de toute organisation comptable.

En fait, toute information de base est nécessairement enregistrée et saisie, en comptabilité, par référence à une liste normalisée d'identification et de classement.

En Irak, cette liste normalisée est officiellement appelée, par les auteurs du PCU, " le guide comptable"qui est considéré comme " le moule des informations qui constituent les documents de synthèse, et également la source fondamentale des données nécessaires à l'établissement des comptes nationaux ".(1)

Les promoteurs du PCU ont retenu une classification qui présente une grande harmonisation avec la comptabilité nationale. Il serait trop long de détailler ici tous les points qui constituent l'homogénéité entre comptabilité d'entreprise et comptabilité nationale. Nous nous bornerons donc à n'en citer que quelques uns parmi les principaux :

- les actifs fixes sont classés, selon leur nature et leur emploi dans l'activité, entre ceux qui constituent la capacité de production exploitée et ceux qui représentent une capacité productive non encore prête à

---

(1) - RADWAN - op. cit. p. 22

l'exploitation : immobilisations 11 et projets en cours 12.-Cette distinction est indispensable au calcul du volume d'investissement.

- Il y a une distinction entre l'activité courante et l'activité d'investissement ainsi qu'entre l'activité normale et l'activité exceptionnelle.

- Les comptes de tiers sont analysés par secteur économique ; par exemple les comptes de clients (161) comprennent :

1611 - clients du secteur socialiste

1612 - clients du secteur coopératif

1613 - clients du secteur mixte

1614 - clients du secteur privé

1615 - clients du reste du monde

Il en est de même pour les comptes d'effets à recevoir, les comptes de fournisseurs et les comptes d'effets à payer. Cette analyse permet aux organes de la planification de connaître les transactions effectuées entre ces différents secteurs économiques d'une part, et de planifier la politique d'importation et d'exportation au moyen des comptes du reste du monde.

- Les salaires sont classés dans une perspective macro-économique : le PCU a retenu la même classification des salaires que celle du budget de l'Etat qui sépare les salaires en 3 catégories : salaires des fonctionnaires, salaires des ouvriers et salaires du personnel non irakien.

- Les matériels de transport sont regroupés en : véhicules, chemins de fer, transport fluvial, transport naval, transport aérien, et pipelines.

Tous ces exemples cités, nous montrent clairement la particularité macro-économique de la classification des comptes adoptés par la comptabilité irakienne. Dans une telle conception, le guide comptable constitue le point de départ d'une bonne homogénéité entre la comptabilité d'entreprise et la comptabilité nationale.

En définitive, on peut résumer les caractéristiques de la classification des comptes retenue par le PCU dans les deux points qui suivent :

- c'est une classification statistico-comptable qui est conçue conjointement par les comptables et les économistes dans une perspective macro-économique : les comptes sont définis et ordonnés suivant la conception propre de la comptabilité nationale ;

- c'est une classification souple qui présente une double adaptation: une adaptation à la variété des opérations à décrire selon les secteurs économiques (industriel, commercial, et services), et une adaptation à l'évaluation future des opérations et à l'apparition des opérations nouvelles. Cela est assuré par l'emploi de numéros libres que l'entreprise peut ouvrir après consultation et accord de l'Office Central du Contrôle Financier.(1)

3 - Les documents comptables du plan comptable Irakien

Le plan comptable irakien impose aux entreprises l'établissement de deux types d'états financiers à transmettre aux autorités tutelles. Il s'agit des documents de synthèse et des tableaux analytiques dont l'établissement doit être conforme aux principes généralement admis.

Dans les développements suivants, nous examinerons ces deux catégories.

---

(1) - C'est l'Institution Suprême qui est chargée du contrôle financier de toutes les entreprises. Elle dépend du pouvoir législatif.

31 - Les documents de synthèse

Ce sont le bilan, le compte de résultat, le compte des opérations courantes et le tableau de la valeur ajoutée.

311 - Le Bilan

Le bilan est le document comptable qui traduit la situation de l'entreprise à un moment donné. Cette entreprise, pour fonctionner, a dû réunir des ressources, qu'elle a affecté à des utilisations, des emplois. Le classement retenu par le bilan s'inspire de cette idée et montre la somme des ressources et la somme des emplois.

Le bilan peut se présenter soit sous la forme de deux tableaux juxtaposés et soit en liste. C'est cette dernière forme qui est retenue par le plan comptable (voir page suivante).

3111 - Les aspects économiques du bilan

Il s'agit du critère économique de classification des différents postes, de l'existence des amortissements dans le passif, de l'assimilation des charges productives différées à un actif fixe, de la création du compte : projets en cours, des crédits documentaires, et de l'analyse sectorielle des comptes de tiers.

Nous traiterons chacun de ces aspects économiques dans les points qui suivent.

Modèle - type du bilan

N° Tableau analytique	code comptable	Libellé	Année n	Année n - 1
	1	ACTIF		
		actifs fixes		
1	11	immobilisations		
2	118	charges productives différées		
3	12	projets en cours		
4	141	prêts à long terme		
5	151	investissements financiers à long terme		
		actif circulant		
6	13	stocks		
6	138	crédits documentaires pour achat de matières		
4	142	prêts à court terme		
5	152	investissements financiers à court terme		
7	16	débiteurs		
8	18	liquidités		
		Total de l'ACTIF		
	2	PASSIF		
		ressources de financement à long terme		
	21	capital versé		
9	22	réserves		
10	23	provisions à long terme		
4	241	emprunts à long terme		
		ressources de financement à court terme		
10	23	provisions à court terme		
4	242	emprunts à court terme		
	25	banques créditrices		
11	26	créditeurs		
		Total du PASSIF		
19		comptes d'équivalence (1)		

(1) - Ce sont les comptes à usage économique que nous avons évoqué dans nos développements précédents.

- La classification économique des postes de bilan

Le PCU a classifié les postes d'actif et de passif selon leur conception économique.

D'un point de vue économique, les actifs de l'entreprise peuvent être considérés soit comme une partie du capital national, soit comme des droits financiers chez autrui.(1) C'est à ce principe que fait référence le PCU lorsqu'il considère les actifs suivants : les immobilisations 11, les projets en cours 12 et les stocks 13 comme une partie du capital national (l'ensemble de ces éléments actifs détermine d'ailleurs la capacité productive nationale) ; alors que le reste des actifs est considéré comme un droit financier chez autrui.

Notons, là aussi, qu'en tant que déterminants de la capacité productive du pays, les immobilisations, les projets en cours et les stocks ont des conceptions économiques spécifiques :

- les immobilisations expriment la capacité productive actuellement exploitée ;
- les projets en cours représentent une capacité productive potentielle ;
- les stocks expriment les biens en attente d'exploitation.

Cette distinction permet au comptable national de calculer le volume d'investissement national et l'augmentation de ses composants d'en déterminer sa nature (immobilisation, projets en cours et stocks) et de suivre la réalisation des projets confiés aux entreprises.

La conception économique du passif est liée à l'origine des ressources que possède l'entreprise pour financer son activité. Ainsi, les réserves

---

(1) - I. MORCOS - Les principales conceptions du plan comptable en Irak - le journal de recherches économiques et administratives. N° 2 - Bagdad - 1980 - p. 163

et les provisions sont considérées comme du financement interne, alors que les emprunts, les banques créditrices et les créditeurs présentent le financement externe.

Les concepteurs du PCU ont adopté cette classification du passif et de l'actif afin de servir le comptable national lors de l'établissement du tableau des emplois et des ressources (comme on le verra plus tard).

- L'existence des amortissements dans le passif

La comptabilité classique présente en actif les amortissements en déduction des immobilisations. Le PCU a adopté une autre méthode qui consiste à présenter les amortissements au passif. Ils sont regroupés sous le terme " provisions pour amortissement 231 ". Cette solution facilite l'établissement du tableau des emplois et des ressources qui détermine la valeur globale de la formation du capital en considérant les amortissements comme ressources d'autofinancement.

- La création du compte : projets en cours

La comptabilité d'entreprise ne fait pas toujours apparaître au bilan les projets en cours dans un compte spécifique. Le montant versé comme avance sera souvent inscrit dans le compte : Débiteur divers, alors que les coûts de production de biens sont enregistrés dans le compte d'actif intéressé. A l'inverse, le PCU réserve un compte spécifique aux projets en cours qui figure au bilan. L'introduction de ce compte a pour but de cerner les sommes investies dans les projets que réalise l'entreprise. Cela permet aux organismes de planification centrale de suivre l'exécution du programme de l'investissement au niveau des entreprises.

- La division sectorielle des comptes de tiers

La comptabilité nationale considére les comptes de tiers comme un moyen permettant de faire apparaître les transactions entre les entités appartenants aux différents secteurs de l'économie du pays. C'est pour cette raison que le PCU a imposé une classification des comptes par secteur économique afin de faciliter la tâche du comptable national. Les secteurs retenus par le PCU sont : socialiste, coopératif, mixte, privé et reste du monde.

- L'assimilation des charges productives différées à un actif fixe

Les charges productives différées sont " les montants que l'entreprise a payé afin d'obtenir des services qui vont lui servir pendant plusieurs années ".(1) Elles comprennent les charges suivantes : frais de constitution, essais de fonctionnement, études géologiques, recherches et développement, actifs fixes incorporels, décoration et aménagement intérieur, et frais de publicité.

La comptabilité traditionnelle considére ce type de charges comme des actifs incorporels dont le montant doit être réparti sur un certain nombre d'années.

Par contre le PCU a préféré le terme " charges productives différées " car celles-ci représentent des services qui participent à la création ou à l'amélioration de la capacité productive de l'entreprise. A ce titre, les charges productives différées constituent au niveau de la comptabilité nationale un élément important de la formation brut du capital fixe. Par conséquent, elles sont considérées comme une partie essentielle de l'investissement national.

---

(1) - PCU - p. 62

- Les crédits documentaires

Les crédits documentaires représentent la valeur des importations effectuées directement par l'entreprise. Cette valeur comprend tous les frais occasionnés par la procédure d'importation ; et ceci depuis le dépot du dossier auprès de la banque jusqu'à l'arrivée des matières et marchandises importées au magasin de l'entreprise. La valeur en question englobe le prix d'achat, les frais d'ouverture du crédit documentaire, les commissions et les intérêts bancaires, les taxes douanières, les frais d'assurance, les frais de transport, etc..

Le PCU regroupe toutes ces charges dans le compte N° 138, intitulé " les crédits documentaires pour l'achat des matières ". Il recommande l'apparition de ce compte au bilan afin de renseigner le planificateur national sur le niveau des importations des entreprises d'une part et de contrôler la politique générale d'importations du pays d'autre part.

312 - Le compte du résultat

Le PCU a adopté un modèle de compte du résultat qui présente dans un seul document les différentes étapes du calcul du résultat de l'exercice, à savoir : la production, la commercialisation, les pertes et profits et la répartition du bénéfice.

Nous examinerons la structure du compte de résultat ainsi que ses aspects économiques dans les paragraphes suivants :

- La structure du compte du résultat

Ce document est destiné à analyser le résultat de l'exercice en se référant à cinq niveaux :

- activité courante
- commercialisation
- administration
- opération de transfert
- répartition du bénéfice

Le schéma de la page 30 montre comment se présente ce document.

On voit qu'il regroupe la totalité des charges et produits. Il montre d'abord l'excédent de l'activité courante qui constitue la différence entre les produits d'activité courante et le coût net d'activité courante. C'est le premier niveau du résultat de l'exercice.

L'orsqu'on déduit l'excédent d'activité courante les coûts des services commerciaux, on obtient ce qu'on appelle" excédent ou déficit des activités productive et commerciale ". En ajoutant à ce dernier les intérêts créditeurs, les loyers créditeurs et les subventions et en déduisant les coûts des services administratifs et financiers, on obtient l'excédent ou le déficit des opérations courantes. C'est le deuxième et le troisième niveau de résultat de l'entreprise.

En ce qui concerne le quatrième niveau, il montre la détermination de l'excédent distribuable qui est l'addition de l'excédent des opérations courantes des produits transférés et autres produits, et la déduction des charges transférées et autres charges.

Le dernier niveau du compte du résultat présente la répartition du bénéfice (l'excédent distribuable) entre les bénéficiaires selon les procédures réglementaires relatives à ce sujet et notamment la loi N° 206 de 1980 qui précise les modalités suivantes :

1 - les parts prioritaires : 35% - excédent réservé, 30%-pour l'Etat

2 - Les parts ordinaires : 25%-pour les travailleurs (14%-Direction de retraite, 6%-Direction de formation, 3%-Union générale des syndicats, 2%-Direction de culture des travailleurs) et le reste du bénéfice à l'Etat.

Modèle - type du compte du résultat

N° Tableau Analytique	Code Comptable	Libellé	Année n	Année n - 1
16	41-45	Produits d'activité courante		
		moins : coût d'activité courante		
17	5	coût de production (1)		
17	6	coût de services de production		
		variation de stock des produits en cours		
		- déchets		
		le coût net de production		
	35	+ achat de marchandises à revendre		
		+ variation du stock des produits finis		
		+ variation du stock des marchandises à revendre		
		le coût net d'activité courante		
		Excédent ou déficit d'activité courante		
17	7	moins : coût de services commerciaux		
		Excédent ou déficit de l'activité productive et commerciale		
	46	plus : intérêts et loyers des terrains (créditeurs)		
	47	subventions		
17	8	moins: coût de services administratifs et financiers		
		Excédent ou déficit des opérations courantes		
	48	plus : produits transférés		
	49	autres produits		
15	38	moins: charges transférées		
15	39	autres charges		
		Excédent distribuable		
		Excédent réparti		
		excédent réservé		
		quote-part de l'Etat		
		quote-part des travailleurs		

(1) - C'est-à-dire le coût des centres de production

- Les aspects économiques du compte de résultat

On peut dégager les aspects suivants :

1 - C'est un compte du résultat unique qui remplace les anciens comptes de résultat, à savoir :

- le compte de production et de commercialisation
- le compte des pertes et profits
- le compte de répartition de bénéfice que le PCU ajoute pour montrer les bénéficiaires.

2 - C'est un document condensé qui fait état de la totalité des charges et des produits liés ou non à la gestion normale de l'exercice. Par souci de simplicité et de clarté le PCU a retenu un modèle type qui condense la totalité des charges en sept postes et les produits en six. Toutefois, le détail et le mode de calcul de ces postes sont présentés dans des tableaux analytiques spécifiques à chaque poste.

3 - Le compte du résultat s'intéresse au contrôle du travail dans les principales fonctions de l'entreprise. Il montre les charges des centres de production, des centres de services de production, des centres commerciaux et centres administratifs et financiers. Il met en évidence plusieurs soldes de gestion.

4 - Il fait apparaître les différentes parties prenantes du résultat de l'entreprise, par exemple :

- excédent réservé pour l'entreprise ;
- quote-part de l'Etat ;
- quote-part des travailleurs.

Celles ci sont précisées par la loi N° 12 de 1976 et la loi N° 206 de 1980.

313 - Le compte des opérations courantes

Le compte des opérations courantes représente une innovation importante du PCU. Il est introduit dans la comptabilité d'entreprise afin de lier les comptes de cette dernière avec les comptes nationaux. Ainsi, le compte des opérations courantes présente les comptes " production " et " affectation " de la comptabilité nationale dans un seul compte. Pour cette raison économique les emplois (charges) sont classés selon leur nature.

Nous examinerons la structure et les aspects économiques de ce compte dans ce qui suit :

- La structure du compte des opérations courantes

Ce compte comprend deux stades :

Le premier représente le compte de production. Il décrit l'activité principale de l'entreprise et montre ses produits et ses charges. L'objectif de cette étape est de déterminer l'excédent ou le déficit des opérations courantes. Ce résultat entre dans le calcul de la valeur ajoutée comme nous le verrons plus tard.

Quant au deuxième stade, il représente le compte de revenu et d'affectation. Dans cette étape, on fait apparaître les produits et les charges non liés à l'activité productive. On ajoute au solde de la première étape les produits exceptionnels, à savoir : les produits financiers, les produits transférés et autres produits et on déduit les charges exceptionnelles, telles que les charges transférées et autres charges. Le solde nous donne l'excédent distribuable ou le déficit net de l'exercice. Ce solde doit correspondre au solde que fait apparaître la deuxième étape du compte du résultat : c'est un moyen de contrôle.

Modèle - type du compte des opérations courantes

N° Tableau Analytique	Code comptable	Libellé	Année n	Année n -
		Les produits courants		
16	41-45	produits d'activité courante		
	461-462	intérêts et loyers de terrains (créditeurs)		
	47	subventions		
	294	Les comptes d'équivalence		
19	2941	différence de loyer calculé		
19	2942	différence d'intérêts calculés		
19	2943	différence d'évaluation de la variation du stock de produit fini		
	2944	différence d'évaluation de la variation du stock de marchandises à revendre		
		Les charges courantes		
12	31	salaires		
13	32	approvisionnements en matières		
14	33	approvisionnements en services		
15	34	contrats et travaux		
15	35	marchandises à revendre		
15	36	intérêts et loyers de terrains (créditeurs)		
1	37	amortissements		
15	384	impôts et taxes		
		Excédent ou déficit des opérations courantes		
	194	Les comptes d'équivalence		
19	1941	différence de loyer calculé		
19	1942	différence d'intérêts calculés		
19	1943	différence d'évaluation de la variation du stock de produit fini		
	1944	différence d'évaluation de la variation du stock de marchandises à revendre		
		Les produits divers		
	463	produits des investissements financiers		
	48	produits transférés		
	49	autres produits		
		Moins : les charges transférées		
15	38	charges transférées (exclu le compte 384)		
15	39	autres charges		
		Excédent distribuable		

- Les aspects économiques du compte des opérations courantes

Les aspects cités ci-dessous peuvent être mis en évidence :

1 - C'est un document économique et non comptable. Il est préconisé pour résoudre les controverses entre les comptes nationaux et la comptabilité d'entreprise et permet aux données comptables de servir la comptabilité nationale.

Nous avons déjà vu que ce compte est constitué de deux étapes. La première décrit l'activité courante de l'entreprise en montrant ses charges et ses produits propres : c'est l'objectif aussi du compte de production. La deuxième étape nous montre, quant à elle, comment l'entreprise utilise l'excédent de la première étape et les produits des autres activités (produits exceptionnels) : c'est ce que vise le compte d'affectation.

On peut dire que le compte des opérations courantes détermine le résultat de l'entreprise d'une façon qui facilite l'établissement de comptes nationaux.

2 - Les éléments de charges sont classés selon leur nature, c'est-à-dire : salaires, approvisionnements en matières, approvisionnements en services, marchandises à revendre, amortissements, loyers, intérêts et impôts. Ceux-ci ne sont pas analysés selon les fonctions de l'entreprise : production, commercialisation et administration ; ce qui paraît normal dans la mesure où ce document, comme nous l'avons déjà signalé, et préconisé pour fournir à la comptabilité nationale des informations nécessaires à l'établissement des tableaux économiques tels que le tableau de production globale des biens et services et le tableau du produit intérieur brut, etc.

3 - On constate que le compte des opérations courantes montre dans ses deux côtés, des comptes d'équivalence pour les mêmes valeurs, à savoir : la différence du loyer calculé, la différence d'intérêts calculés, la différence d'évaluation des variations de stock de produits finis et celle de marchandises à revendre.

L'existence de ces comptes permet, d'une part, d'éliminer les divergences dans le calcul des résultats des différentes entreprises qui possédent ou non leurs immeubles et qui font appel ou non aux emprunts externes, d'autre part, de servir la comptabilité nationale (détermination du produit national aux prix du marché ainsi qu'aux coûts de facteurs de production).

314 - Le tableau de la valeur ajoutée

Ce tableau représente une autre innovation du PCU. Il fait partie intégrante des documents de synthèse, au même titre que le bilan, le compte de résultat et le compte des opérations courantes.

Nous examinerons dans ce qui suit la structure et les aspects économiques de ce tableau.

- La structure du tableau de la valeur ajoutée

L'entreprise doit établir le tableau de la valeur ajoutée en retenant la classification des charges et des produits recommandés par le PCU.(1)

Ce tableau est constitué de deux étapes : la première détermine la valeur ajoutée brute ; alors que la deuxième établit la répartition de la valeur ajoutée entre les parties prenantes.

S'agissant de la première, elle retient tous les éléments constitutifs du compte de production. C'est-à-dire les comptes de produits et de charges numérotés respectivement de 41 - 45 [x] et de 32 - 35 plus le compte 384. Les charges constituent la consommation intermédiaire (approvisionnement en matières et en services et les marchandises à revendre) et les impôts indirects

L'objectif de cette première étape est de calculer, d'abord, la valeur ajoutée aux prix du marché et ensuite, celle aux coûts de facteurs.

---

(1) - PCU - p. 472

(x) - Les comptes 41 - 45 sont : produits d'activité productive, produits d'activité de services, produits d'activité de sous-traitance, les coûts des travaux internes et subventions 47.

Tableau de la valeur ajoutée aux coûts des facteurs

Code comptable	Libellé	Dinars
	1 - Produits	
41	produits d'activité productive de biens	
42	produits d'activité commerciale	
43	produits de prestation de services	
44	produits des travaux réalisés pour les tiers	
45	coût des immobilisations fabriquées par l'entreprise	
2943	différence d'évaluation de la variation de stock de produit fini	
2944	différence d'évaluation de la variation de stock de marchandises à revendre	
	Total des produits	
	2 - Approvisionnements de production	
32	approvisionnements en matières	
33	approvisionnements en services	
34	contrats et travaux	
35	marchandises à revendre	
	Total des approvisionnements de production	
	3 - Valeur ajoutée brute aux prix du marché = 1 - 2	
384	Moins : impôts et taxes indirects	
47	plus : subventions	
	4 - Valeur ajoutée aux coûts des facteurs	

Tableau de répartition de la valeur ajoutée aux coûts des facteurs

Code comptable	Libellé	Dinars
31	Rémunération du travail	
	salaires avantages en nature services sociaux divers	
	Intérêts nets (361 - 461)	
	Loyer net de terrains (362 - 462)	
37	Amortissements	
	Excédent des opérations	
	Valeur ajoutée brute aux coûts des facteurs	

La deuxième étape, quant-à-elle, montre la répartition de la valeur ajoutée entre les facteurs de production. Ainsi :(1)

- la rémunération du travail est représentée par le compte 31 (salaires et avantages en nature) ;

- les intérêts nets, qui sont la différence entre les intérêts créditeurs et les intérêts débiteurs, constituent la rémunération du capital investi dans des emprunts ;

- le loyer net de terrains = loyer de terrains débiteur N° 362 + différence de loyer calculé N° 1941 (s'il existe) - loyer de terrains créditeurs N° 462 + différence de loyer calculé N° 2941 (s'il existe). Ce loyer net est considéré, du point de vue de la comptabilité nationale, comme la rémunération des terrains.

- Les aspects économiques du tableau de la valeur ajoutée

On peut constater les aspects suivants :

1 - Les charges retenues dans la première étape ne comportent pas les éléments suivants : les charges transférées 38 (charges de retraite, participation de l'entreprise aux charges du siège social et autres charges transférées) et autres charges 39 (charges des exercices antérieures, etc).

Cette exclusion s'explique par le fait que ces types de charges ne sont pas liés à l'activité courante de l'entreprise et sont donc considérés comme une utilisation des revenus.

2 - Les produits sont constitués par la production globale aux prix du marché. Ils comprennent donc : les produits de l'activité courante (ventes + variation de stocks), les dons et les cadeaux, les échantillons, les déchets, etc. A cela s'ajoute, la différence d'évaluation de variations de stock de produits finis.

---

(1) - PCU - p. 473

3 - La production est définie, au sens large de la conception économique, comme la création ou l'addition des valeurs aux ressources économiques disponibles sans tenir compte du mode d'utilisation de ces valeurs (vente, stockage ou formation du capital). (1) Selon cette définition, les coûts des immobilisations fabriquées par l'entreprise pour elle-même sont donc considérés comme des produits. On exclu, en revanche, certains produits tels que : les produits transférés (par exemple, les aides) et les produits des autres activités (exemple, produits des années antérieures, produits des investissements financiers, etc).

4 - Il existe deux types de la valeur ajoutée : la valeur ajoutée brute aux prix du marché est calculée en ajoutant au total des produits, la différence d'évaluation des variation de stock des produits finis et celle des marchandises à revendre ; tandis que la valeur ajoutée brute aux coûts de facteurs est déterminée en déduisant de la valeur ajoutée brute aux prix du marché les impôts indirects et en ajoutant les subventions.

5 - Les amortissements 37 sont considérés comme des allocations internes. Ils entrent donc dans la composition de la valeur ajoutée.

---

(1) - AL RASHID M. - L'établissement du compte du résultat des unités économiques - Journal TANMIAT EL RAFIDAINE - N° 8 - 1983 - Bagdad - p. 110

32 - Les tableaux analytiques

Les tableaux analytiques sont une innovation du PCU et forment les composants obligatoires des documents annuels de l'entreprise. Ils constituent un tout avec les autres états financiers, à savoir : le bilan, le compte de résultat, le compte des opérations courantes et le tableau de la valeur ajoutée.

Ils sont conçus pour donner des explications et des éclaircissements sur les opérations et la situation de l'entreprise. Ces " tableaux analytiques " sont l'équivalent de l'annexe obligatoire en France. Le nombre et la forme de cette annexe sont définis comme le minima. Les entreprises peuvent, selon leurs activités et les besoins de leur direction, ajouter d'autres tableaux et affiner d'avantage le détail.

Les documents formant cette annexe sont destinés, d'une part, à préciser des éléments du bilan, du compte du résultat, du compte des opérations courantes et du tableau de la valeur ajoutée, d'autre part, à affiner l'analyse économique en faisant connaître la participation des entreprises à la réalisation des objectifs du plan national.

321 - Les tableaux analytiques relatifs aux documents de synthèse

Ces tableaux montrent le détail des différents postes du bilan, du compte du résultat et du compte des opérations courantes. Ces informations détaillées sont :

- état des immobilisations qui indique pour chaque poste les entrées, les sorties et les virements éventuels ainsi que, les amortissements avec le taux appliqué pour chaque poste ;

- état des charges productives différées(frais d'établissement) avec l'amortissement accumulé et celui de l'exercice ;

- état des projets en cours avec indication du détail des immobilisations pour chaque projet ;

- état des échéances des prêts et des emprunts avec précision de ceux qui sont à moins d'un an et ceux qui sont à plus d'un an ;

- état des investissements financiers avec indication : de la nature, du nombre des actions, de la valeur nominale, du coût d'achat, des taux d'intérêt, des produits reçus et de l'entreprise émettrice ;

- état des stocks d'approvisionnement en matière, des produits finis et en cours, des marchandises que ce soit dans les magasins de l'entreprise ou chez autrui ainsi que les crédits documentaires ;

- détail des débiteurs et des effets à reçevoir avec analyse par secteur économique ;

- détail des liquidités ;

- état des réserves ;

- état des provisions en indiquant ceux qui sont à court terme et ceux qui sont à long terme ;

- détail de l'ensemble des créditeurs et des effets à payer avec analyse par secteur économique ;

- précision de la nature et du montant des salaires, avec indication : des salaires des fonctionnaires, des salaires des ouvriers et des salaires des étrangers ainsi que la participation de l'entreprise aux charges sociales ;

- détail des approvisionnements en matières ;

- détail des approvisionnements en services ;

- détail des autres emplois : sous-traitance, marchandises à revendre, intérêts et loyers, dépenses transférées, participation aux charges du siège social, impôts et taxes, etc ;

- état des charges productives différées(frais d'établissement) avec l'amortissement accumulé et celui de l'exercice ;

- état des projets en cours avec indication du détail des immobilisations pour chaque projet ;

- état des échéances des prêts et des emprunts avec précision de ceux qui sont à moins d'un an et ceux qui sont à plus d'un an ;

- état des investissements financiers avec indication : de la nature, du nombre des actions, de la valeur nominale, du coût d'achat, des taux d'intérêt, des produits reçus et de l'entreprise émettrice ;

- état des stocks d'approvisionnement en matière, des produits finis et en cours, des marchandises que ce soit dans les magasins de l'entreprise ou chez autrui ainsi que les crédits documentaires ;

- détail des débiteurs et des effets à recevoir avec analyse par secteur économique ;

- détail des liquidités ;

- état des réserves ;

- état des provisions en indiquant ceux qui sont à court terme et ceux qui sont à long terme ;

- détail de l'ensemble des créditeurs et des effets à payer avec analyse par secteur économique ;

- précision de la nature et du montant des salaires, avec indication : des salaires des fonctionnaires, des salaires des ouvriers et des salaires des étrangers ainsi que la participation de l'entreprise aux charges sociales ;

- détail des approvisionnements en matières ;

- détail des approvisionnements en services ;

- détail des autres emplois : sous-traitance, marchandises à revendre, intérêts et loyers, dépenses transférées, participation aux charges du siège social, impôts et taxes, etc ;

- détail de la nature des produits à l'activité courante ;

- variation des emplois par centre de coûts ;

- détail des avantages en nature ;

- liste des comptes d'équivalence ;

- les principaux postes du bilan et du compte du résultat au cours des cinq dernières années ;

322 - Les tableaux analytiques relatifs à l'analyse économique

Ces tableaux sont les suivants :

- montant dépensé à propos des projets figurant au plan de développement avec indication des coûts des projets achevés, du calendrier de l'exécution comparé à la durée planifiée;

- tableau des emplois et ressources;

- détail de la nature, du montant et du traitement comptable de la formation du capital fixe et de la variation des stocks.

- Les principales innovations des tableaux analytiques

On peut retenir les remarques suivantes :

1 - Les tableaux vont très loin dans le détail et l'analyse que l'on y trouve sur les opérations et la situation de l'entreprise.

2 - Aspect très analytique de différents traitements, comme par exemple le tableau des immobilisations et des amortissements, le tableau de l'ensemble de débiteurs et le tableau de l'ensemble de créditeurs.

3 - Un jugement sur l'évolution de l'entreprise est facilité par la construction de tableaux pluriannuels tels que le tableau des principaux postes du bilan et du compte du résultats sur cinq ans.

4 - L'évaluation du rôle de l'entreprise dans le développement de l'économie du pays peut être appréciée par des tableaux économiques tels que le tableau des projets du plan national, le tableau de la formation du capital et le tableau des emplois et ressources.

Tableau des dépenses relatives aux projets du plan de développement

Classification Comptable			Total d'allocation	Allocation annuelle	Nom du projet	Dépenses réalisées			Coûts des projets achevés	Durée écoulée	Le reste du temps prévu	Année d'achèvement planifiée	Année d'achèvement
chapitre	matière	numéro				Solde au 1/1/	Au cours de l'année	Solde au 31/12/					

Tableau des emplois et ressources

Emplois		Ressources	
Libellé	Dinars	Libellé	Dinars
1 - Emplois en capital		1 - Autofinancement	
1 - formation brute de capital actifs fixes impôts sur investissements		1 - augmentation des réserves	
2 - projets en cours		2 - amortissements	
		3 - bénéfices non répartis	
		4 - autres provisions	
total		total	
2 - Transferts en capital		2 - Transferts en capital	
1 - achat des immobilisations d'occasion		1 - augmentation de capital	
2 - valeur d'achat des terrains		2 - coût des immobilisations vendues	
3 - pertes annuelles		3 - diminution des projets en cours	
4 - diminution des réserves et provisions		4 - diminution des stocks	
		5 - diminution des investissements financiers	
total		total	
3 - Variation nette des actifs financiers		3 - Variation nette des passif	
1 - diminution des emprunts à L.T.		1 - diminution des prêts à L.T.	
2 - diminution des emprunts à C.T		2 - diminution des prêts à C.T.	
3 - diminution des banques créditrices		3 - diminution des débiteurs	
4 - diminution des créditeurs		4 - augmentation des emprunts à L.T.	
5 - augmentation des prêts à L.T.		5 - augmentation des emprunts à C.T.	
6 - augmentation des prêts à C.T.		6 - augmentation des banques créditrices	
7 - augmentation des débiteurs		7 - augmentation des créditeurs	
8 - augmentation des liquidités		8 - diminution des liquidités	
total		total	

Tableau de formation brute de capital fixe et de variation des stocks

Code comptable	Libellé	Dinar
	1 - Formation brute de capital fixe	
1211	terrains agricoles	
12111	coûts d'achat (pour les frais d'acquisition, valeur d'achat exclue) (1)	
12112	coût de préparation	
1212	terrains de construction (pour les frais d'acquisition, valeur d'achat exclue)	
1213	terrains nus (pour les frais d'acquisition, valeur d'achat exclue)	
122	bâtiments, constructions et ouvrages d'infrastructure (sauf les sous comptes: 1221 et 1223)	
1221	bâtiments	
1223	constructions d'habitations	
123	machines et équipements	
124	matériels de transport	
125	outillages et moules	
126	meubles et fournitures de bureau	
127	végétaux et animaux	
128	dépenses productives différées	
129	dépenses en capital	
	2 - Variation des stocks (final - initial)	
131	matières premières	
132	combustibles et produits d'entretien	
133	pièces de rechange	
134	emballages	
135	stocks divers	
136	production	
137	marchandises à revendre	
138	crédits documentaires pour achat de matières	
139	autres matières	

(1) - La comptabilité nationale Irakienne considère les frais d'acquisition comme une partie de la formation brute de capital fixe car ces frais représentent une production de type des services commerciaux. Par contre la valeur d'achat de terrains n'est qu'un transfert de propriété et n'entraîne pas l'augmentation de capital fixe national.

Tableau des projets en cours

Code Comptable	Le compte	Projet	Projet	Projet	Total
121	terrains				
122	bâtiments, constructions et ouvrages d'infrastructure				
123	machines et équipements				
124	matériels de transport				
125	outillages et moules				
126	meubles et fournitures de bureau				
127	végétaux et animaux (1)				
128	dépenses productives différées				
129	dépenses en capital				

(1) Ce compte conserne les entreprises agro-alimentaires.

CONCLUSION :

On peut dire que la comptabilité Irakienne est une partie du système d'information central. Outre son rôle original (la fourniture des informations pour gérer l'entreprise), elle joue un nouveau rôle qui consiste à servir les besoins du développement économique.

Ce rôle économique a entraîné au sein de la comptabilité d'entreprise une nouvelle pratique qui est représentée notamment par la généralisation des enregistrements à crédit, l'introduction de comptes d'équivalence, le compte des opérations courantes, le tableau de la valeur ajoutée et le tableau des emplois et ressources etc.

Cette comptabilité économique est destinée à adopter les informations produites par la comptabilité ordinaire aux besoins de la gestion de l'économie nationale.

BIBLIOGRAPHIE

1 - S. AL-MUSTAWFY - Le plan Comptable Uniforme au service des unités économiques et objectifs nationaux - Bagdad - 1978.

2 - M. AL-RASHID - L'établissement du compte du résultat des unités économiques - Journal TANMIAT AL-RAFIDAINE N°8 - 1983 - Bagdad.

3 - B. COLASSE - Repères historiques - entreprise et comptabilité - Cahiers Français - N° 210 - 1983.

4 - Adolf J. H. ENTHOVEN - La comptabilité au service du développement économique - Finance et Développement - N°3 - 1969.

5 - Jacques MAYER - L'utilisation de l'information statistique pour la planification et l'évaluation des programmes de développement économique et social. OCDE - 1974.

6 - I. MORCOS - Les principales conceptions du Plan Comptable Uniforme en Irak - Journal de recherches économiques et administratives - N° 2 - 1980 - Bagdad.

7 - A. B. A. RADWAN - La comptabilité des entreprises du secteur socialiste - Plan Comptable Uniforme - Bagdad - 1977.

8 - Jacques RICHARD — Comptabilité et systèmes économiques - Thèse d'Etat - Paris Dauphine - 1980.

9 - L'Office Central du Contrôle Financier - Le Plan Comptable Uniforme - Bagdad - 1985