



**MINISTÈRE DE L'ENSEIGNEMENT SUPÉRIEUR ET DE LA RECHERCHE SCIENTIFIQUE**

**UNIVERSITÉ D'ALGER**

**FACULTÉ DES SCIENCES ÉCONOMIQUES ET DES SCIENCES DE GESTION**

*Mémoire de Magister ès Sciences de Gestion*

*Option Monnaie et Finances*

***LES NORMES COMPTABLES INTERNATIONALES IAS/IFRS  
ET LES PERSPECTIVES DE LEUR ADOPTION EN ALGERIE***

**Présenté par :**

BOURKAIB Abderrahmane Adnane

**Sous la direction de :**

Pr. ARBADJI Smaïl

**Membres du jury**

- |                          |            |
|--------------------------|------------|
| - Pr. BOUTINE Mohamed    | Président  |
| - Pr. ARBADJI Smaïl      | Rapporteur |
| - Dr. ZEGHDAR Ahmed      | Membre     |
| - M. BENBELKACEM Sofiane | Membre     |

**Année universitaire : 2006-2007**

# DEDICACES

A mes parents.

A mon frère et mes sœurs.

A mes grands-parents.

A mes oncles et mes tantes.

A mes cousins et cousines.

A mes amis.

Et à tous ceux qui me sont chers.

# REMERCIEMENTS

Je remercie Dieu le tout puissant de m'avoir donné la force et le courage d'élaborer ce mémoire.

Je remercie vivement toutes les personnes qui m'ont aidé, de près ou de loin, à mener à terme la rédaction de ce présent mémoire.

Je tiens en premier lieu à remercier M.OUZANE Sid-Ali sans qui je ne me serais sans doute pas inscrit au concours de Magister.

Je remercie également le professeur ARBADJI Smail pour avoir accepté d'orienter et de diriger mes travaux.

J'adresse également mes sincères remerciements à ma tante Badra et à ma cousine Meriem qui m'ont permis d'avoir les ouvrages nécessaires à l'élaboration de ce mémoire.

Enfin, je ne pourrais conclure cette page sans citer MM. MESSIKH, BENABDERAHMANE, BENAZZOUZ et OUALI qui ont bien voulu me doter de la documentation locale nécessaire pour mener à terme mon travail. Je les remercie du fond du cœur.

# SOMMAIRE

<b>Introduction Générale</b>	<b>9</b>
<b>Chapitre 1 : La normalisation comptable internationale : historique, évolution et parties prenantes</b>	<b>17</b>
Introduction	18
<b>Section 1 : La normalisation comptable internationale</b>	<b>19</b>
1-Les différences entre pays en matière de philosophie et de principes comptables	19
2-La nécessité d'unifier les règles comptables au niveau international	23
3-La normalisation comptable internationale et son évolution	25
<b>Section 2 : Les organisations nationales et internationales chargées de la normalisation comptable</b>	<b>29</b>
1-Les normalisateurs internationaux	29
1-1-L'IFAC	29
1-2-L'organisation internationale des commissions de valeurs mobilières (OICV)	30
2-Les normalisateurs en Europe continentale	30
2-1-Les instances européennes	30
2-2-Les normalisateurs nationaux en Europe	33
3-Les normalisateurs anglo-saxons	35
3-1-Les Etats-Unis	35
3-2-Le Royaume-Uni	36
<b>Section 3 : Le comité des normes comptables internationales (IASB)</b>	<b>37</b>
1-Historique et évolution de l'organisme	37
1-1-Création de l'organisme	37
1-2-Evolution de l'organisme	38
2-Fonctionnement de l'organisme	40
2-1-L'IASCF (la fondation)	40
2-2-Les trustees	40
2-3-L'IASB (le Conseil)	41
2-4-L'IFRIC (le Comité permanent d'interprétation)	42
2-5-Le SAC (le Comité consultatif de normalisation)	43
2-6-Les Steering Committees	43
3-Le processus d'élaboration d'une norme (Due Process)	44
4-L'application des normes IAS/IFRS dans le monde	46
<b>Section 4 : Les principes comptables fondamentaux de l'IASB (le cadre conceptuel)</b>	<b>48</b>
1-La présentation du cadre conceptuel	48
1-1-La nature des états financiers	48
1-2-Les objectifs des états financiers	49
2-Les éléments du cadre conceptuel	49
2-1-Les hypothèses de base des principes comptables	50
2-2-Les caractéristiques qualitatives de base des états financiers	50
2-3-Les caractéristiques qualitatives fondamentales	51
2-4-Les caractéristiques qualitatives dérivées	52
2-5-Les contraintes à respecter pour que l'information soit pertinente et fiable	53
3-Les concepts de base	54
3-1-Définition des éléments	54
3-2-La comptabilisation des éléments des états financiers	55
3-3-L'évaluation des éléments des états financiers	55
3-4-Les concepts de capital et de maintien du capital	56
4-Le référentiel IAS/IFRS	58

4-1-Les normes IAS/IFRS	58
4-2-Les interprétations SIC/IFRIC	59
4-3-Les projets	61
Conclusion	62
<b>Chapitre 2 : Les normes d'informations financières</b>	<b>63</b>
Introduction	64
<b>Section 1 : Les normes de présentation de l'information financière</b>	<b>65</b>
1-Les états financiers	65
1-1-IAS 1 Présentation des états financiers	65
1-2-IAS 7 Tableaux des flux de trésorerie	69
1-3-IAS 8 Méthodes comptables, changements d'estimations comptables et erreurs	70
1-4-IAS 10 Evènements postérieurs à la date de clôture	73
1-5-IFRS 1 Première application des normes d'information financière internationales	74
2-Les informations complémentaires (supplémentaires)	76
2-1-IAS 14 Information Sectorielle	76
2-2-IAS 24 Information relative aux parties liées	79
2-3-IAS 33 Résultat par action	80
2-4-IAS 34 Information financière intermédiaire	82
<b>Section 2 : Le périmètre de reporting</b>	<b>84</b>
1-Les états financiers consolidés	84
1-1-IAS 27 Etats financiers consolidés et individuels	84
1-2-IAS 28 Participations dans des entités associées	87
1-3-IAS 31 Participations dans des coentreprises	89
2-Les modifications du périmètre	92
2-1-IFRS 3 Regroupements d'entreprises	92
2-2-IFRS 5 Actifs non courants destinés à être cédés et abandon d'activités	95
<b>Section 3 : Les normes sectorielles</b>	<b>97</b>
1-Le secteur financier	97
1-1-IAS 30 Informations à fournir dans les états financiers des banques et des institutions financières assimilées	97
1-2-IFRS 4 Les contrats d'assurance	99
2-Le secteur non financier	101
2-1- IAS 26 Comptabilité et rapports financiers des régimes de retraite	101
2-2-IAS 41 Agriculture	103
2-3-IFRS 6 Prospection et évaluation des ressources minérales	105
Conclusion	109
<b>Chapitre 3 : Les normes d'enregistrement et d'évaluation</b>	<b>110</b>
Introduction	111
<b>Section 1 : L'évaluation des actifs et passifs non financiers</b>	<b>112</b>
1-L'évaluation des actifs non financiers	112
1-1-IAS 2 Stocks	112
1-2-IAS 16 Immobilisations corporelles	114
1-3-IAS 38 Immobilisations incorporelles	117
1-4-IAS 36 Dépréciation d'actifs	120
1-5-IAS 40 Immeubles de placement	123
2-L'évaluation des passifs non financiers	124
2-1-IAS 17 Les contrats de location	124
2-2-IAS 19 Avantages du personnel	126

2-3-IAS 23 Coûts d'emprunt	129
2-4-IAS 37 Provisions, passifs éventuels et actifs éventuels	130
<b>Section 2 : L'évaluation des actifs et passifs financiers</b>	<b>133</b>
1-Les instruments financiers	133
1-1-IAS 32 Instruments financiers : informations à fournir et présentation	133
1-2-IAS 39 Instruments financiers : comptabilisation et évaluation	136
2-Les stocks options	143
2-1-IFRS 2 Paiements en actions et assimilés	143
<b>Section 3 : L'évaluation du résultat et des variations de cours</b>	<b>146</b>
1-Le résultat	146
1-1-IAS 11 Les contrats de construction	146
1-2-IAS 12 Impôts sur le résultat	148
1-3-IAS 18 Produits des activités ordinaires	151
1-4-IAS 20 Comptabilisation des subventions publiques et informations à fournir sur l'aide publique	152
2-La variation du cours des prix et des monnaies	154
2-1-IAS 21 Les effets des variations des cours des monnaies étrangères	154
2-2-IAS 29 Information financière dans les économies hyper-inflationnistes	157
Conclusion	159
<b>Chapitre 4 : Le projet du nouveau système comptable national et les conséquences éventuelles de son adoption</b>	<b>160</b>
Introduction	161
<b>Section 1 : L'environnement comptable algérien</b>	<b>162</b>
1-Le plan comptable national et les autres sources de la réglementation comptable en Algérie	162
1-1-Le plan comptable national	162
1-2-Les autres sources de la réglementation comptable en Algérie	163
2-Les limites du P.C.N	164
2-1-Les insuffisances conceptuelles	164
2-2-Les insuffisances techniques	165
3-Les acteurs de la normalisation comptable en Algérie	167
3-1-Le conseil national de la comptabilité	167
3-2-L'ordre des experts-comptables, des commissaires aux comptes et des comptables agréés	169
4-Les travaux liés à la réforme comptable en Algérie	171
4-1-Les travaux du C.N.C	171
4-2-Les travaux du C.N.C français	172
4-3-Le choix du scénario	173
<b>Section 2 : Le projet du nouveau système comptable national</b>	<b>174</b>
1-La présentation du projet du nouveau système comptable national	174
1-1-Le contenu sommaire du projet	174
1-2-Les principales évolutions par rapport au P.C.N 1975	175
1-3-Les divergences entre le projet du nouveau système comptable et le référentiel IAS/IFRS	175
2-Le cadre conceptuel et les règles d'évaluation et de comptabilisation	176
2-1-Le cadre conceptuel	176
2-2-Organisation de la comptabilité	177
2-3-Les règles d'évaluation et de comptabilisation des actifs, des passifs, des charges et des produits	178
2-4-Les états financiers et la nomenclature des comptes	189

3-La nomenclature des comptes et la comptabilité simplifiée applicable aux T.P.E	192
3-1-La nomenclature des comptes	192
3-2-La comptabilité simplifiée applicable aux T.P.E.	193
<b>Section 3 : Les conséquences et résultats éventuels de l'adoption du système comptable d'entreprise en Algérie</b>	<b>195</b>
1-Les enjeux et les impacts de l'adoption du nouveau système comptable d'entreprise	195
1-1-Les impacts sur l'économie national	195
1-2-Les impacts sur les entreprises	196
1-3-Les enjeux stratégiques majeurs de l'adoption du système comptable d'entreprise	197
2-Les avantages et les inconvénients de l'adoption du système comptable d'entreprise	198
2-1-Les avantages de l'adoption du système comptable d'entreprise	198
2-2-Les inconvénients et les difficultés de l'adoption du système comptable d'entreprise	200
3-Les problèmes de convergence entre le système comptable d'entreprise et les règles fiscales	201
3-1-Amortissement et dépréciation des actifs	202
3-2-Evaluation de certains actifs et passifs à la juste valeur	203
3-3- Changements de méthodes comptables et corrections d'erreurs fondamentales	204
3-4-La conversion des créances et dettes en monnaies étrangères	204
3-5-La comptabilisation des opérations de crédit-bail	204
3-6-Les impôts différés	205
4-Les recommandations pour la réussite de l'application du système comptable d'entreprise	205
Conclusion	208
<b>Conclusion Générale</b>	<b>209</b>
<b>Les annexes</b>	<b>216</b>
<b>La bibliographie</b>	<b>224</b>

## LISTE DES TABLEAUX

<b>N° tableau</b>	<b>Intitulé du tableau</b>	<b>Page</b>
<b>01</b>	Les caractéristiques fondamentales des systèmes comptables continentaux et anglo-saxons	06
<b>02</b>	Les présidents de l'IASC/IASB (1973-2006)	12

## LISTES DES SCHEMAS

<b>N° tableau</b>	<b>Intitulé du tableau</b>	<b>Page</b>
<b>01</b>	Les origines des différences comptables entre pays	04
<b>02</b>	La structure et le fonctionnement de l'IASCF	28

## LISTE DES ANNEXES

<b>N° de l'annexe</b>	<b>Intitulé de l'annexe</b>
<b>01</b>	Bilan actif
<b>02</b>	Bilan passif
<b>03</b>	Compte de résultat par nature
<b>04</b>	Compte de résultat par fonctions
<b>05</b>	Tableau des flux de trésorerie (la méthode directe)
<b>06</b>	Tableau des flux de trésorerie (la méthode indirecte)
<b>07</b>	Etat de variation des capitaux propres



# **INTRODUCTION**

## **GENERALE**

## **INTRODUCTION GENERALE**

Art, science ou technique, la comptabilité a pour ambition de constituer un système cohérent d'information et de communication au service de l'entreprise aussi bien sur le plan interne que sur le plan externe. Elle constitue un système d'information normalisé et réglementé qui a pour objectif d'offrir une représentation synthétique de l'entreprise à différents utilisateurs.

Mais si la comptabilité est apparue selon les historiens dans l'antiquité sous sa forme la plus simple, elle ne fut cependant formalisée que depuis le 15<sup>ème</sup> siècle et la découverte de l'imprimerie qui permit à Luca PACIOLI, professeur à l'Université de Pérouse, d'éditer son premier ouvrage en 1494 sous le titre « Summa de arithmetica, geometria, proportioni et proportionalita ». Cet ouvrage énonçait déjà les principes fondamentaux de la comptabilité moderne dont la technique de la partie double qui est apparue selon les historiens vers 1340 à Gênes.

La comptabilité a entre temps évolué. Elle s'est développée par pays ou groupes de pays relativement proches historiquement et sur le plan culturel. Ceci s'explique par le fait que la comptabilité est un langage qui reflète l'environnement socioculturel et économique de son pays.

Mais, bien qu'elle soit apparue et formalisée en Europe, la comptabilité s'est cependant développée plus vite et de manière systématique aux Etats-Unis au courant du 20<sup>ème</sup> siècle et ce, sous l'effet de plusieurs facteurs, notamment l'apparition des cabinets d'audit, la réponse des milieux économiques et financiers aux scandales et crises économiques qui ont secoués les Etats-Unis et enfin le développement récent des marchés financiers.

Ce développement de la comptabilité a eu pour conséquence l'apparition de différences en matière de philosophie et de pratique comptables entre les pays.

Ainsi deux grandes familles de cultures opposées peuvent être identifiées dans le domaine de la comptabilité :

- les pays dont la culture comptable est plutôt basée sur la réglementation ou la loi : c'est l'approche de l'Europe continentale, du Japon, des Pays du Maghreb et d'autres pays d'Asie et d'Afrique.
- les pays dont la culture comptable est orientée par la pratique : c'est l'approche anglo-saxonne qui repose sur l'utilisation des « principes comptables généralement admis » (GAAP).

Ces différences de cultures ou de philosophies comptables entre les pays rendent les états financiers difficilement comparables dans le temps et dans l'espace pour les entreprises et constituent indubitablement un obstacle aux investissements étrangers. Ces différences rendent aussi le langage financier très hétérogène, marqué parfois par un manque de transparence des comptes et une faible qualité de l'information. D'un autre côté, l'hétérogénéité des systèmes comptables est considérée comme l'un des plus importants facteurs de déficience des marchés financiers. Cette hétérogénéité ne facilite pas la fluidité de l'offre et de la demande, introduit le doute chez l'investisseur et favorise une communication opportuniste, voire trompeuse.

La comptabilité générale est le langage commun de l'entreprise avec tous ses partenaires. Elle est devenue la source la plus sûre de l'information économique et financière. Aussi, pour remplir la mission qui lui a été assignée avec succès, il est indispensable que la comptabilité soit comprise par tous les participants, qu'elle soit, en un mot normalisée.

La normalisation comptable internationale signifie donc l'uniformisation ou la standardisation des règles comptables à l'échelle internationale, et donc, l'annulation des différences qui existent entre les pays.

La réalisation la plus importante est incontestablement celle du Comité des normes comptables internationales (IASC devenu IASB en 2001). Créé en 1973, il a pour objectif de mettre en forme des standards ou des normes comptables de base appelés IAS puis IFRS depuis 2002 (on les désignera par IAS/IFRS dans ce mémoire) et qui seraient acceptés dans le monde entier.

Bien qu'elles soient fortement inspirées par les règles comptables britanniques et américaines, les normes IAS/IFRS permettent d'obtenir, selon les spécialistes dans le domaine, des informations plus transparentes, plus fiables et plus riches de l'entreprise et de mesurer donc au mieux ses performances, son activité et sa création de richesse.

Les normes IAS/IFRS constituent actuellement la référence au plan international.

S'agissant de l'Algérie, le paysage comptable a été et pour longtemps marqué par le recours à la seule source qu'est le P.C.N (le Plan Comptable National).

Conçu par référence à une économie planifiée, il mesurait la réalisation d'objectifs macroéconomiques en termes de niveau d'emploi et de production et il avait pour but de renseigner la comptabilité nationale.

Aujourd'hui il n'est plus d'actualité. Et dès lors que l'Algérie a résolument opté pour une économie de marché, il lui faut désormais un nouveau référentiel comptable qui s'adapte à son nouveau paysage économique.

Aujourd'hui, l'Algérie est en train de connaître une mutation profonde en faveur d'une politique affirmée d'ouverture économique et d'économie de marché ; libéralisation du commerce extérieur, ouverture du capital social des entreprises publiques aux privés, encouragement à la concurrence, réformes bancaires. Il est clair que toutes ces réformes ont pour principal but de promouvoir l'investissement privé national et étranger dans un nouveau paysage économique censé offrir un climat de sécurité et de transparence dans les transactions commerciales, pour encourager la création de richesses et favoriser les échanges d'une façon générale.

A cet effet, ces réformes doivent aboutir à la mise en place d'instruments financiers nouveaux pour fournir une information financière de qualité, qui doit répondre aux besoins et aux préoccupations des investisseurs et des bailleurs de fonds.

Ainsi, le passage à l'économie de marché nécessite ou exige de nouveaux instruments normatifs comptables pour mesurer la pérennité et la rentabilité de nos entreprises, qui doivent désormais fournir un niveau d'information plus important qu'elles n'avaient l'habitude de produire. Il faut reconnaître que les états financiers publiés de l'actuel Plan Comptable National sont peu utiles à la prise de décision et sont établis beaucoup plus pour les besoins du fisc et pour l'élaboration des comptes de la nation que pour autre chose.

Or, pour que l'information produite par un état financier soit utile à la prise de décision et réponde aux préoccupations et aux besoins des bailleurs de fonds et des investisseurs, elle doit être claire, explicite, concise, fiable, vérifiable et comparable et ce, pour rassurer ces investisseurs qui, rappelons-le, prennent des risques en apportant leurs capitaux.

Aujourd'hui, tous les professionnels se rendent compte des limites du P.C.N et de ses insuffisances, bref son inadaptation à l'environnement économique actuel. Par ailleurs plusieurs domaines restent non solutionnés et de nouvelles opérations et événements apparus depuis les réformes économiques engagées par notre pays, sont restés non traités.

Une réforme s'impose donc dans le domaine de la comptabilité et de la finance. Elle passe obligatoirement par un nouveau référentiel comptable qui pourra répondre d'une part, aux exigences d'une économie de marché qui a été adoptée par l'Algérie depuis plus d'une décennie et, d'autre part, aux exigences internationales en matière d'informations comptables et financières.

Cette réforme dans le domaine comptable a débuté en 1998, à l'initiative du Conseil National de la Comptabilité (le normalisateur comptable national) qui a manifesté son intention de réformer le P.C.N. Divers travaux ont été menés à cet égard, et ce n'est qu'en 2004 que les travaux de réforme se sont achevés par l'élaboration d'un nouveau référentiel comptable qui reste pour l'instant à l'état de projet, mais qui a de grandes chances d'aboutir. Diverses options ont été avancées lors de l'élaboration de ce nouveau référentiel, mais c'est finalement la solution des normes IAS/IFRS qui a été choisie. En effet, le normalisateur national a tranché en faveur d'un référentiel comptable incluant les normes IAS/IFRS.

La question qui se pose d'elle-même et qui constitue donc la problématique de ce thème de recherche est la suivante :

Quels seront les conséquences majeures de l'adoption du projet du nouveau système comptable pour les entreprises algériennes ?

Cette problématique renferme un ensemble de questions ou d'interrogations auxquelles nous devons d'y répondre à travers le contenu du mémoire et qui sont les suivantes :

- Qu'est ce que les normes comptables internationales IAS/IFRS ?
- Quel est l'organisme chargé d'élaborer les normes IAS/IFRS ?
- Quelles sont les limites du référentiel comptable algérien (le P.C.N) ?
- Quelles sont les différences qui existent entre les règles comptables algériennes et les normes IAS/IFRS ?
- Quel est le contenu du projet du nouveau système comptable, et est-il totalement conforme aux normes IAS/IFRS ?
- Quel sera l'impact d'une éventuelle adoption du projet du nouveau système comptable en Algérie ?

### **Les hypothèses du thème de recherche :**

Tout travail de recherche scientifique repose sur un ensemble d'hypothèses qui permettent, avant d'entamer les travaux de recherche, d'avoir des éléments de réponse aux multiples questions qu'on se pose. Au terme de ces travaux, ces hypothèses seront soit validées, soit rejetées.

Les hypothèses de ce thème de recherche sont les suivantes :

- les normes IAS/IFRS sont des normes réellement internationales qui peuvent être appliquées dans tous les pays y compris l'Algérie.
- les normes IAS/IFRS sont des normes qui permettent d'avoir des informations financières plus transparentes et d'une grande qualité.
- une éventuelle adoption des normes IAS/IFRS permettra à l'Algérie de se doter d'un référentiel comptable qui répondra aux exigences nationales et internationales en matière d'informations financières et permettra peut être d'attirer les investisseurs étrangers.

### **Le but de l'étude :**

L'objectif recherché en traitant ce thème est de savoir ce qu'est véritablement la normalisation comptable internationale en général, et les normes IAS/IFRS en particulier, d'une part, et d'autre part, de savoir quels seront les impacts d'une éventuelle adoption de ces normes sur le système comptable Algérien.

### **Les études précédentes :**

Ce thème se caractérise par le manque d'études qui ont précédées. Ceci s'explique par le fait que les normes IAS/IFRS constituent une nouveauté dans le domaine comptable et financier en Algérie et n'ont, par conséquent, pas suscité l'attention des professionnels et des chercheurs dans le domaine, même si la tendance semble vouloir s'inverser depuis quelques mois. Le manque de références au niveau national a constitué pour nous un sérieux handicap dans l'élaboration de ce mémoire.

### **Les raisons du choix du sujet :**

Les raisons qui m'ont amenées à choisir ce sujet sont diverses et peuvent être résumées dans les points suivants :

- le thème n'a pas encore été traité à la Faculté des Sciences Economiques et des Sciences de Gestion de l'Université d'Alger. Aussi, je voulais apporter une première contribution, si modeste soit elle, afin qu'une première référence au niveau de la bibliothèque puisse servir aux divers lecteurs et permettre aux éventuels chercheurs dans le domaine, d'améliorer mes travaux de recherche.

- le thème constitue en ce moment un sujet d'actualité et il fait l'objet de nombreux articles sur les quotidiens nationaux, mais les ouvrages qui lui ont été consacrés sont quasiment inexistantes sur le marché national. Aussi, j'ai voulu essayer de combler ce vide et inciter les chercheurs et enseignants à amplifier leur contribution.

- enfin, la formation d'expert comptable que je poursuis actuellement m'a poussée à traiter ce sujet, sachant qu'il me serait d'une très grande utilité dans l'avenir, surtout si ces normes venaient à être appliquées en Algérie.

### **La méthodologie employée (l'approche méthodologique) :**

Afin de mieux cerner la problématique sous tous ses aspects et répondre donc aux diverses questions et interrogations posées, notre approche sera, dans un premier temps, descriptive et analytique, consistant à étudier les données théoriques dont nous disposons. Cette approche nous permet de décrire le processus de normalisation comptable internationale à travers son historique et évolution, l'organisme qui en est chargé et les normes en vigueur qu'il a élaborées. Cette approche permet également de décrire le système comptable algérien en vigueur et le projet du nouveau système comptable.

Nous avons également utilisé dans le cadre de cette même approche, l'analyse comparative qui, nous permet de cerner les différences qui existent entre les règles comptables algériennes et les normes IAS/IFRS.

Dans un second temps, nous avons utilisé une approche déductive ; celle-ci nous permet d'envisager l'impact possible d'une éventuelle adoption du projet sur les entreprises algériennes, à partir de l'étude critique du contenu dudit projet.

### **Les difficultés rencontrées :**

Au cours de l'élaboration de ce mémoire, nous avons rencontré un certain nombre de difficultés, qui nous ont freinées dans l'avancement des travaux et qui ont parfois même, failli mettre un terme à son élaboration.

D'une part, les ouvrages traitant ce thème en Algérie sont quasiment inexistantes et nous ont donc obligés à avoir recours aux marchés étrangers pour nous en procurer et ce, pour la partie relative à normalisation comptable internationale et l'étude technique des normes IAS/IFRS.

D'autre part, pour la partie relative au projet du nouveau système comptable, il nous a été difficile de nous en procurer une copie, car il demeure confidentiel aux yeux des pouvoirs publics.

## **La structure du mémoire et ses composants :**

Afin de répondre au mieux à la problématique, nous avons jugé opportun de structurer notre travail en quatre chapitres :

Le premier chapitre, intitulé « la normalisation comptable internationale : historique, évolution et parties prenantes » est composé de quatre sections.

La première section est consacrée à la normalisation comptable internationale en général, la deuxième aux organisations nationales et internationales chargées de la normalisation comptable, la troisième au Comité des normes comptables internationales (IASB), la quatrième et dernière aux principes comptables fondamentaux sur lesquels s'appuie l'IASB.

Le deuxième chapitre, intitulé « les normes d'informations financières » est composé de trois sections.

La première section est consacrée aux normes de présentation de l'information financière, la seconde aux normes relatives au périmètre de reporting, la troisième et dernière aux normes sectorielles.

Le troisième chapitre, intitulé « les normes d'enregistrement et d'évaluation » est composé de trois sections.

La première est consacrée aux normes relatives à l'évaluation des actifs et passifs non financiers, la seconde aux normes relatives à l'évaluation des actifs et passifs financiers, la troisième et dernière aux normes relatives à l'évaluation du résultat et des variations de cours.

Le quatrième et dernier chapitre, intitulé « le projet du nouveau système comptable national et les conséquences éventuelles de son adoption » est composé de trois sections.

La première section est consacrée à l'étude de l'environnement comptable en Algérie, la seconde à l'étude du projet du nouveau système comptable national, la troisième et dernière aux conséquences et résultats de l'adoption du système comptable d'entreprise.



# CHAPITRE 1

## **LA NORMALISATION COMPTABLE INTERNATIONALE : HISTORIQUE, EVOLUTION ET PARTIES PRENANTES**

## **Introduction**

Les origines de la comptabilité se perdent dans la nuit des temps, mais ce n'est qu'au 15<sup>ème</sup> siècle qu'il y a eu une présentation sous forme écrite. La comptabilité a entre temps évolué à travers les siècles par pays ou groupes de pays avec le développement du commerce et de l'industrie et surtout avec l'apparition vers la fin du 19<sup>ème</sup> siècle des cabinets d'audit. Cela a eu pour conséquence l'apparition de deux modèles ou philosophies comptables, dont les règles sont bien différentes ; un modèle anglo-saxon qui repose sur l'utilisation des « Principes Comptables Généralement Acceptés » (GAAP, Generally Accepted Accounting Principles), et un modèle européen qui est plutôt basé sur la réglementation ou la loi.

Mais le récent développement des marchés financiers et l'internationalisation des activités des entreprises ont mis l'accent sur la nécessité de supprimer les différences entre les pays en matière de règles comptables, c'est à dire de normaliser la comptabilité à l'échelle internationale.

Même si les comptabilités des entreprises sont aujourd'hui normalisées dans la plupart des pays à l'échelle nationale, il n'en est pas de même à l'échelle internationale, ce qui nuit vraiment aux entreprises qui opèrent par-delà leurs frontières nationales.

Plusieurs organismes se sont penchés sur ce problème afin d'y remédier, mais la réalisation la plus importante reste incontestablement celle du Comité des normes comptables internationales (IASC devenu IASB en 2001). Créé en 1973, cet organisme a vu son rôle évoluer. Simple organisme de réflexion lors de sa création, il est devenu le normalisateur comptable international reconnu par tous. Il est chargé d'élaborer un ensemble de normes comptables internationales qui puissent être appliquées au monde entier. C'est sur le modèle du normalisateur américain le FASB mais aussi du normalisateur Britannique l'ASC que s'est bâti l'IASB. Les modèles de normes mis en place par les organismes américains et Britanniques ont fortement inspiré l'IASB. Aujourd'hui, le référentiel de l'IASB, appelé référentiel IAS/IFRS, composé d'un cadre conceptuel, de normes comptables IAS/IFRS et d'interprétations SIC/IFRIC, constitue la référence au plan mondial. Le nombre d'adhérents à ce référentiel ne cesse de s'accroître et la contagion, si on peut employer ce mot, touche aussi bien les économies puissantes que les autres économies. On parle désormais de phénomène IAS/IFRS.

Il est vrai cependant, que les critiques lancées contre le référentiel américain (US GAAP) suite aux divers scandales qui ont secoués les Etats-Unis, ont beaucoup favorisé le développement du référentiel IAS/IFRS et son expansion dans le monde.

## **I-La normalisation comptable internationale : historique, évolution et parties prenantes.**

### **Section 1 : La normalisation comptable internationale**

Le paysage comptable international a été et pour longtemps marqué par des différences en matière de philosophie et de principes comptables entre pays. Pour l'entreprise comme pour l'investisseur international, ces différences comptables constituent un obstacle à la compréhension des informations financières. Et, dès lors que les marchés financiers se sont développés et que les entreprises se sont internationalisées, il est devenu nécessaire de réduire ces différences voire même de les supprimer. Il est devenu nécessaire de normaliser la comptabilité à l'échelle internationale en appliquant un seul jeu de normes pour tous les pays.

#### **1-Les différences entre pays en matière de philosophie et de principes comptables :**

La croissance et la globalisation des activités des entreprises ont provoqué un accroissement des acquisitions de sociétés étrangères, ainsi qu'un gonflement des besoins financiers qui a été à l'origine du développement récent des marchés internationaux de capitaux. Cette dimension internationale toujours croissante a mis en évidence le fait que la comptabilité, outil de communication, diffère, par son contenu et ses modalités d'application, d'un pays à l'autre. La question est de savoir si cela a une importance ou non.

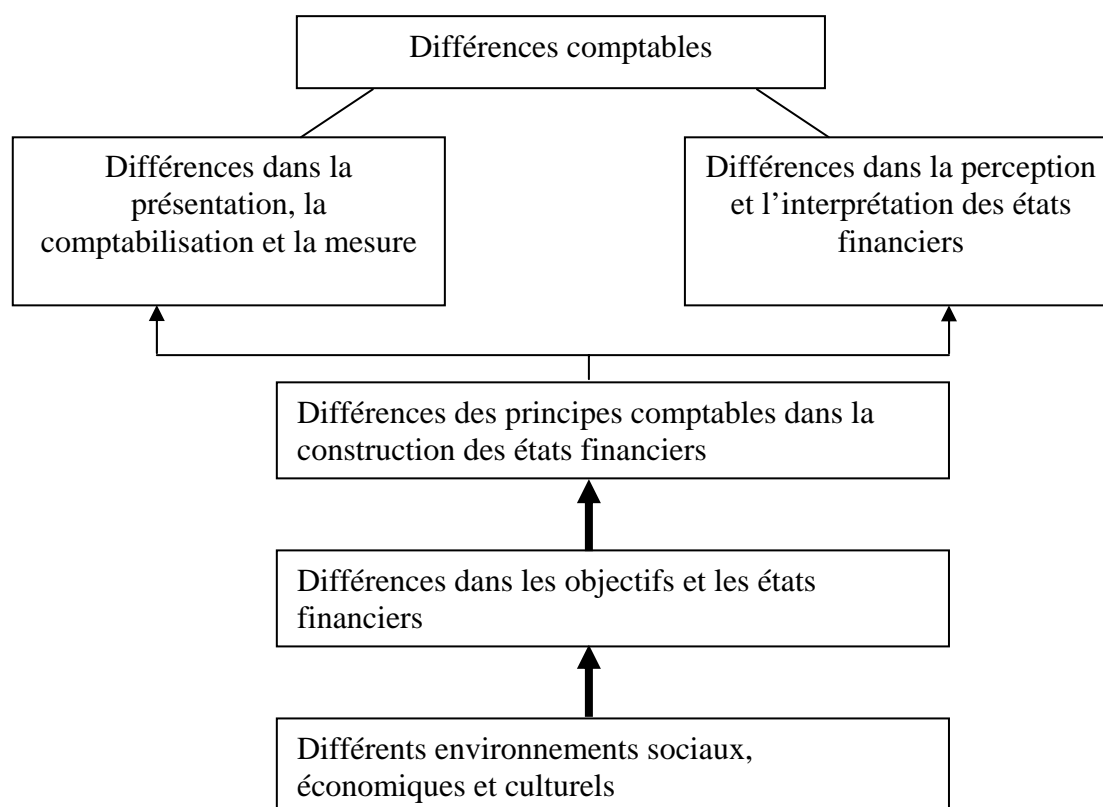
Pour mesurer la complexité de cette question, il suffit d'envisager la comptabilité comme un instrument permettant de communiquer des informations économiques, autrement dit un langage économique. Ce langage répond aux besoins d'un groupe culturel particulier et, est intimement lié, comme le langage ordinaire, aux autres aspects culturels du groupe. Le langage comptable élaboré au niveau national est donc adapté à ses objectifs locaux, comme par exemple dialoguer avec les investisseurs, les autorités fiscales ou les banques, mais il n'est pas destiné à permettre la communication entre cultures différentes. Une telle communication sera presque toujours source d'incompréhension en raison de divergences entre les points de repère de l'émetteur et du receveur de l'information. La transposition de ce problème général de communication à la comptabilité montre que l'incompréhension peut provenir aussi bien de différences dans l'information elle-même, que de divergences dans la perception et l'interprétation de l'information par le destinataire<sup>1</sup>.

Le schéma N°1 nous montre les facteurs qui sont à l'origine des différences comptables entre pays.

---

<sup>1</sup> RAFFOURNIER Bernard, HALLER Axel, WALTON Peter, **Comptabilité internationale**, Editions Vuibert, Paris, 1997, P2.

## Schéma N°1 : Les origines des différences comptables entre pays



**Source :** RAFFOURNIER Bernard, HALLER Axel, WALTON Peter, **Comptabilité internationale**, Editions Vuibert, Paris, 1997, P2.

L'assimilation de la comptabilité à un langage est pertinente dans le sens où la comptabilité est un instrument artificiel, créée par la société dans le but de rassembler et de transmettre de l'information. C'est une « construction sociale » qui, en conséquence, reflète la société dans laquelle elle s'est développée. Au contraire du langage, la comptabilité est soumise à une réglementation ainsi qu'à des règles non écrites qui se sont développées avec l'usage. Cette réglementation est souvent la conséquence d'évènements ou de circonstances économiques. Si on jette un regard sur l'ensemble des règles comptables d'un pays, on constate qu'il s'agit d'un ensemble d'obligations légales apparues au fil du temps, et d'une série de pratiques élaborées par les parties concernées en réponse à des circonstances particulières tels que les scandales financiers ou les abus du système. L'apparition des sociétés de capitaux, par exemple, a été la réponse aux pressions économiques nées de la révolution industrielle. Dans beaucoup de pays, la législation s'est par la suite efforcée d'éviter que cet outil ne soit utilisé au détriment des investisseurs et des créanciers.

On peut donc considérer les règles comptables en usage dans un pays à un moment donné, comme le résultat d'un équilibre qui peut durer des années et qui est de temps à autre rompu

par des modifications dans l'environnement économique ou par des événements imprévisibles.

Une nouvelle réglementation apparaît alors, ou de simples changements dans les règles existantes, qui aboutissent à un nouvel équilibre. Etant donné que les mêmes événements ne se produisent pas simultanément partout et qu'ils ne conduisent pas forcément aux mêmes solutions, les règles comptables peuvent être différentes d'un pays à l'autre.

Il ne faut cependant pas surestimer l'importance de ces différences car, en matière comptable, les états observent depuis longtemps les solutions réglementaires adoptées par leurs voisins et n'hésitent pas à importer les éléments qui leur paraissent utiles. Les pays ont une tendance naturelle à s'inspirer de leurs principaux partenaires économiques, qui sont souvent les nations dont ils sont les plus proches historiquement et culturellement.

Ainsi, deux grandes familles de culture opposée peuvent être identifiées parmi les principaux pays industrialisés :

-les pays dont la culture comptable est orientée par la pratique : c'est l'approche anglo-saxonne qui repose sur l'utilisation des « Principes Comptables Généralement Acceptés » (GAAP, Generally Accepted Accounting Principles) ;

-les pays dont la culture comptable est plutôt basée sur la réglementation ou la loi : c'est l'approche de l'Europe continentale et du Japon<sup>2</sup>.

---

<sup>2</sup> BARNETO Pascal, **Normes IAS/IFRS application aux états financiers**, Editions Dunod, Paris, 2004, P5.

Le tableau N° 1 permet de résumer les caractéristiques fondamentales des systèmes comptables continentaux et anglo-saxons

**Tableaux N° 1:** Les caractéristiques fondamentales des systèmes comptables continentaux et anglo-saxons.

<b>Systèmes comptables</b>	<b>Continentaux</b>	<b>Anglo-saxons</b>
<b>Environnement économique et social</b>		
Origine du financement	Secteur bancaire principalement	Marchés financiers principalement
Culture	Orientation étatique	Individualiste
Système juridique	Dominé par le droit écrit. La loi fournit des règles comptables détaillées	Dominé par la jurisprudence. Les règles sont élaborées par des organisations
Système fiscal	Relation étroite entre comptabilité et fiscalité	La comptabilité est indépendante de la fiscalité
<b>Objectifs de la comptabilité</b>		
Utilisateurs principaux des états financiers	Créanciers , autorités fiscales, investisseurs	Essentiellement les investisseurs
Principes comptables	Domination du principe de prudence. Influence néfaste de la fiscalité sur l'utilité décisionnelle de l'information comptable	Juste représentation, image fidèle
Etendue de la publication	Tendance à une publication limitée	Tendance à une large publication
Latitude en matière comptable	Nombre considérable d'options de comptabilisation et d'évaluation	Peu d'options de comptabilisation et d'évaluation. Normes précises couvrant toutes les transactions et les activités.
Calcul du bénéfice	Calcul d'un bénéfice prudent pouvant être distribué : *principe de prudence ; *limite dans la distribution du bénéfice ; *tendance à la création de réserves latentes.	Calcul d'un bénéfice utile à la prise de décision : *juste représentation, image fidèle ; *pas de limite à la distribution du bénéfice ; *pas de réserves latentes.
Exemples de pays	Belgique, Allemagne, France, Grèce, Italie, Japon, Portugal, Suisse.	Australie, Royaume-Uni, Irlande, Canada, Nouvelle-Zélande, Pays-Bas, Singapour, Etats-Unis.

**Source :** RAFFOURNIER Bernard, HALLER Axel, WALTON Peter, **Comptabilité internationale**, Editions Vuibert, Paris, 1997, P9.

## 2-La nécessité d'unifier les règles comptables au niveau international :

Derrière les systèmes comptables différents se cachent de véritables enjeux philosophiques. La comptabilité est une langue nationale qui est le reflet d'une société. Elle a été construite à travers l'histoire et, par conséquent, l'influence de l'environnement social, culturel et économique propre à chaque pays y est intégré.

Si des divergences mineurs peuvent être facilement résolues comme des problèmes de terminologie ou de présentation des comptes, il n'en est pas de même pour les véritables questions de fond. S'il est facile de traduire des mots, il est extrêmement difficile de traduire des principes ou des idées<sup>3</sup>.

L'interdépendance des marchés financiers mondiaux est l'élément principal qui a rendu nécessaire la réduction de ces différences de principes ou d'idées, voire même leur suppression.

En effet, le constat a été le suivant :

- un manque de comparabilité de l'information financière dans le temps (pour une même entreprise) et dans l'espace (entre différentes entreprises) ;
- un niveau de subjectivité important dans l'établissement des comptes ;
- une information financière ni admise ni comprise sur toutes les places boursières du monde ;
- un langage financier très hétérogène et marqué parfois par un manque de transparence des comptes et une faible qualité de l'information fournie.

L'adoption de règles et méthodes comptables uniformes pose cependant le problème des systèmes comptables des principaux pays dans le monde, qui ont tous des conceptions théoriques différentes<sup>4</sup>.

Mais les scandales récents ont illustré ce besoin d'avoir un référentiel objectif, connu et admis par tous. L'affaire ENRON par exemple, cette société américaine parmi les plus importantes, qui a cessé ses paiements en décembre 2001 alors que les comptes consolidés de l'exercice 2000 dégageaient un résultat positif plus substantiel que celui des deux années précédentes, des capitaux propres conséquents et un actif courant supérieur au passif courant, a fait prendre conscience (comme les autres affaires qui ont suivi) à la communauté financière et comptable de la nécessité d'aller vers une convergence mondiale de l'information financière, et d'éviter ce que l'on appelle communément « la comptabilité créative »<sup>5</sup>.

L'information comptable ou financière doit être comprise par tous ; elle doit être normalisée.

---

<sup>3</sup> Ibid, P3.

<sup>4</sup> BRUN Stéphan, **L'essentiel des normes comptables internationales IAS/IFRS**, Gualiano éditeur, Paris, 2004, P18.

<sup>5</sup> OBERT Robert, **Pratique des normes IAS/IFRS**, Editions Dunod, Paris, 2004, P4.

En effet, l'hétérogénéité des systèmes comptables est considérée comme l'un des plus importants facteurs de déficience des marchés financiers. Elle nuit aux comparaisons entre entreprises, introduit le doute chez l'investisseur, affecte la fluidité de l'offre et de la demande et favorise une communication opportuniste voire trompeuse.

Dès lors, cette normalisation a intéressé tous les acteurs économiques et tous les pays : les investisseurs, les analystes financiers, les salariés des entreprises, les banques, les pouvoirs publics et autres.

Les objectifs liés au développement de normes internationales sont donc les suivants :

- améliorer la transparence et la comparabilité des états financiers élaborés par les sociétés cotées ;
- permettre la comparaison d'entreprises de différents pays ;
- faciliter la cotation boursière des entreprises sur les places du monde entier ;
- obtenir et restaurer la confiance des investisseurs ;
- offrir un référentiel comptable aux pays qui en sont dépourvus.

Au niveau européen par exemple, la Commission Européenne a fait le constat que, pour améliorer le fonctionnement du marché intérieur, les sociétés faisant appel public à l'épargne doivent être tenues d'appliquer un jeu unique de normes comptables internationales de haute qualité dans la préparation de leurs états financiers consolidés.

Il importe en outre, que les normes relatives à l'information financière publiée par les sociétés communautaires, qui participent aux marchés financiers, soient admises sur le plan international et constituent des normes véritablement mondiales.

Cela implique une convergence renforcée des normes comptables actuellement appliquées sur le plan international. L'objectif étant, à terme, de créer un jeu unique de normes comptables mondiales.

L'objectif d'un référentiel unique est donc de mettre en place un langage comptable unifié dans un cadre plus large d'unification des marchés de capitaux.

Derrière la modification des systèmes comptables propres à chaque pays, l'enjeu principal est l'apparition d'un langage financier mondial, applicable aux états financiers de toutes les entreprises. Cela explique les nombreuses années de lutte d'influence (des grands cabinets d'audit, de sociétés multinationales, de lobbyings sectoriels, de normalisateurs nationaux,...) qui ont précédé l'apparition d'un consensus international.



Dans un monde où les capitaux, les marchés et les entreprises sont internationaux, la comptabilité financière doit, elle aussi, être internationale pour atteindre l'objectif de comparaison des performances<sup>6</sup>.

### **3-La normalisation comptable internationale et son évolution :**

Un des principaux faits qui ont marqué l'époque contemporaine dans le domaine de la comptabilité est, sans aucun doute, la normalisation comptable.

A la différence de l'harmonisation comptable qui désigne la réduction des différences entre les réglementations comptables nationales, la normalisation comptable est le terme consacré en comptabilité internationale pour désigner l'uniformisation des règles comptables et l'application de normes identiques. On peut cependant considérer que l'harmonisation comptable est une forme atténuée de la normalisation et une première étape vers celle-ci.

C'est dans la première partie du 20<sup>ème</sup> siècle que la comptabilité a commencé à se normaliser. Aux Etats-Unis, en 1909, le Conseil de l'American Association of Public Accountant AAPA, (ancêtre de l'AICPA) représentant de la profession comptable, alors composée en grande partie par des immigrants britanniques (dont Arthur YOUNG, né en Ecosse, diplômé de l'Université de Glasgow et qui fonda en 1906 à Chicago le Cabinet Arthur YOUNG, devenu depuis 1989 Ernst and Young), avait mis en place un comité appelé Special Committee on Accounting, chargé de définir les termes utilisés en comptabilité et en audit. Dirigé par Seymour WALTON, ce comité travailla plusieurs années et présenta aux assemblées annuelles de 1909, 1911 et 1913 plusieurs séries de définitions.

En Europe continentale, en 1911, Johan Friedrich SHÄR publie à Berlin un opuscule de comptabilité à l'usage des ingénieurs et autres techniciens « Buchhaltung und Bilanz » dans lequel il propose un projet de plan comptable. Le plan de SHÄR a inspiré celui d'Hector BLAIRON, qui va connaître dans les années 1920 un grand succès en Belgique, et celui d'Eugen Schmalenbach, dont la première édition parut en Allemagne en 1927. Le plan de Schmalenbach a servi de base aux auteurs du plan comptable français.

En Grande Bretagne, en 1935, à l'initiative de plusieurs membres de la London School of economics et de quelques praticiens, fut créé l'ARA (Accounting Research Association).

En 1942, l'ICAEW (Institute of Chartered Accountants in England and Wales) créa un « Taxation and Financial Relations Committee » qui présenta un ensemble de projets de normes (guidances) qui furent soumis au conseil de l'institut.

---

<sup>6</sup> MAILLET Catherine, LE MANH Anne, **Les normes comptables internationales IAS/IFRS**, Editions Foucher, Paris, 2004, P14.

Ainsi, dans la période qui encadre la seconde guerre mondiale, deux modèles comptables se sont développés : un modèle anglo-saxon s'appuyant sur un ensemble de normes élaborées par des professionnels, notamment aux Etats-Unis et en Grande Bretagne, et un modèle continental s'appuyant sur des plans comptables édictés par les pouvoirs publics. La France par exemple, a été promoteur dans ce domaine, en créant par le décret 46-619 du 4 avril 1946 la commission de normalisation des comptabilités et en approuvant par l'arrêté du 18 septembre 1947 le plan comptable général.

D'un point de vue historique, on observe des cycles dans la normalisation comptable qui se succèdent ainsi<sup>7</sup> :

- a) Situation d'équilibre ;
- b) Faillite d'une grande entreprise ou autre scandale financier ;
- c) Fiabilité des règles comptables et du système de normalisation contesté ;
- d) Changement du système de normalisation (parfois seulement en apparence) ;
- e) Situation d'équilibre.

Aux Etats-Unis par exemple, la loi Sarbanes-Oxley du 30 juillet 2002, a été la réponse aux scandales financiers qui ont secoués les Etats-Unis (les affaires Enron, Worldcom et autres). Cette loi accentue le contrôle des activités des auditeurs et la responsabilité des chefs d'entreprises, sans remettre en cause les fondements des US GAAP<sup>8</sup>.

Il ne fait pas de doute qu'on doit ce phénomène de normalisation à la volonté des Etats d'avoir des informations homogènes sur l'activité des entreprises, de façon éventuellement, à exercer sur elles un contrôle économique et fiscal. Il est beaucoup plus facile, par exemple, pour les comptables nationaux d'élaborer leurs synthèses macro-économiques s'ils disposent de documents élémentaires harmonisés.

Mais la normalisation présente également de l'utilité pour les autres utilisateurs externes de la comptabilité dans la mesure où elle garantit le respect d'un certain nombre de règles, ne serait-ce que de vocabulaire (pour que la comptabilité soit un langage commun), et où elle facilite les comparaisons dans le temps (normalisation temporelle) et d'une entreprise à l'autre (normalisation spatiale).

La normalisation présente d'ailleurs le même intérêt pour les responsables d'entreprises que pour les utilisateurs externes ; elle leur permet de procéder plus systématiquement aux diverses analyses de gestion auxquelles ils doivent se livrer pour prendre leurs décisions.

---

<sup>7</sup> WALTON Peter, **La comptabilité anglo-saxonne**, Editions la découverte, Paris, 1996, P9.

<sup>8</sup> www.deloitte.com

Enfin, les travaux de normalisation sont l'occasion de réflexions qui stimulent et enrichissent tant la pratique que la pensée comptable, et contribuent de ce fait au perfectionnement de la comptabilité.

Aujourd'hui, dans la plupart des pays, les comptabilités des entreprises sont normalisées : ce qui signifie qu'elles s'appuient sur une terminologie et des règles communes, et produisent des documents de synthèse dont le contenu et la présentation sont identiques d'une entreprise à l'autre<sup>9</sup>.

Mais si les procédures de normalisation comptable existent partout, elles sont différentes d'un pays à l'autre. Dans certains pays, et notamment dans les pays européens, la comptabilité fait l'objet d'une réglementation des pouvoirs publics. En France par exemple, les normes comptables sont fixées par le code de commerce et par des règlements du Comité de la Réglementation Comptable, homologués par arrêtés ministériels. Dans d'autres pays, à l'opposé, et notamment dans les pays anglo-saxons, des normes comptables ponctuelles, s'appliquant à chacun des principaux problèmes pris isolément, sont élaborées par les professionnels de la comptabilité.

Cette diversité de procédures fait que les états financiers de différents pays demeureraient et demeurent difficilement comparables. Autrement dit, une normalisation comptable au seul niveau national est insuffisante pour supprimer ou du moins réduire les différences entre pays. Aussi, en juin 1973, a été signée à Londres par les représentants des principales organisations comptables de 10 pays, la charte de création d'un organisme international, le Comité des normes comptables internationales (IASC) devenu IASB depuis 2002, ayant pour objet de mettre en forme des standards comptables de base, qui seraient acceptés dans le monde entier. Mais, bien qu'elles soient fortement inspirées par les règles comptables anglo-saxonnes, les normes de l'IASB (les normes IAS/IFRS) diffèrent par exemple, des normes britanniques et surtout des normes américaines du FASB (les US GAAP).

Ces différences vont être supprimées. En effet, l'IASB et le FASB se sont engagés en octobre 2002, à faire converger leurs normes et à coordonner leurs programmes techniques (Accords de Norwalk, Connecticut, Etats-Unis). Ces accords constituent une nouvelle étape cruciale dans l'histoire de la normalisation comptable qui permettra peut être, à moyen terme, d'uniformiser tous les systèmes comptables nationaux. Les normes comptables de l'IASB sont donc réellement internationales et constituent en ce moment une référence au plan mondial.

---

<sup>9</sup> COLASSE Bernard, **Comptabilité générale PCG 1999 et IAS**, Editions Economica, 7<sup>ème</sup> Edition, Paris, 2001, P25.

Il faut reconnaître cependant que le monde anglo-saxon (les règles comptables américaines et britanniques) influe beaucoup sur les travaux de l'IASB.

Ainsi, comme le montre le tableau N° 2, la quasi-totalité des Présidents de l'IASC/l'IASB qui se sont succédés sont de nationalités anglo-saxonnes et l'on peut facilement penser que ces derniers aient en toute légitimité une conception anglo-saxonne de la comptabilité.

**Tableau N° 2 : Les Présidents de l'IASC/l'IASB (1973-2006)**

Noms des Présidents	Date	Nationalité
Henry BENSON	1973-1976	Grande-Bretagne
Joseph CUMMINGS	1976-1978	Etats-Unis
John HEPWORTH	1978-1980	Australie
Hans BURGGRAAFF	1980-1982	Pays-Bas
Stephen ELLIOT	1982-1985	Canada
John KIRKPATRICK	1985-1987	Grande-Bretagne
Georges BARTHES de RUYTER	1987-1989	France
Arthur WYATT	1990-1992	Etats-Unis
Eiichi SHIRATORI	1993-1995	Japon
Michael SHARPE	1995-1997	Australie
Stig ENEVOLDSEN	1998-2000	Danemark
David TWEEDIE	2000-2006	Grande-Bretagne

**Source :** BARNETO Pascal, **Normes IAS/IFRS application aux états financiers**, Editions Dunod, Paris, 2004, P22.

## **Section 2 : Les organisations nationales et internationales chargées de la normalisation comptable**

Même s'il existe des organisations internationales chargées de mener des travaux de réflexion pour harmoniser les techniques et les pratiques comptables, c'est au niveau de chaque pays ou groupe de pays que la normalisation comptable est la plus active. Pour simplifier, nous pouvons dire qu'on a d'un côté, des normalisateurs internationaux et d'un autre côté, des normalisateurs nationaux européens, asiatiques, africains ou anglo-saxons.

### **1-Les normalisateurs internationaux :**

Au plan international, plusieurs organisations se sont intéressées à la normalisation comptable. Les plus importantes sont :

- Le Comité (le Conseil) des normes comptables internationales (l'IASB) ;
- La fédération internationale des auditeurs (l'IFAC) ;
- L'organisation internationale des bourses de valeurs (l'OICV).

L'IASB sera traité dans la section suivante.

**1-1-L'IFAC (International Federation of Accountants) :** l'IFAC, qui a été créée en 1977, est l'organisation mondiale qui réunit la profession comptable. Elle rassemble plus de 150 organisations professionnelles de plus de 110 pays, réunissant environ un million de professionnels. Le siège de l'IFAC est à New York. Elle a pour mission :

- de protéger l'intérêt public à travers le développement de normes dans l'audit, la formation, l'éthique ;
- de développer la compétence de la profession comptable partout dans le monde et de favoriser la collaboration entre ses membres ;
- d'établir les meilleurs usages, pratiques et normes de qualité. L'IFAC communique sur des valeurs comme l'intégrité, la transparence et l'expertise ;
- de promouvoir la convergence des normes au niveau mondial.

Pour remplir ces missions, l'IFAC s'est dotée d'un conseil (Board), composé de 17 membres élus pour 3 ans, et de Comités techniques spécialisés (par exemple, l'International Auditing & Assurance Standards Board (IAASB) pour améliorer les pratiques d'assurance).

L'IFAC publie des exposés de discussion, des études et des guides d'application des normes pour l'usage des professionnels<sup>10</sup>.

L'IFAC a perdu aujourd'hui de son influence au niveau de l'IASB.

---

<sup>10</sup> BARNETO Pascal, Op.cit, P12.

## **1-2-L'organisation internationale des commissions de valeurs mobilières (OICV) :**

L'OICV ou l'IOSCO (International Organisation of Securities Commission) est une instance fédérative qui regroupe les autorités des marchés financiers nationaux : la COSOB pour l'Algérie, l'AMF (Autorité des Marchés Financiers) pour la France, la SEC (Securities and Exchange Commission) pour les Etats-Unis, la FSA (Financial Services Authority) pour le Royaume-Uni.

Sa mission est :

-d'une part, de contribuer à réduire les disparités comptables existantes entre les pays pour les sociétés cotées exclusivement (notamment entre les US GAAP et les IAS/IFRS).

-d'autre part, d'accepter que les sociétés étrangères cotées sur l'une des places boursières, publient des états financiers en normes IAS/IFRS et n'aient plus besoin de retravailler les états financiers dans la comptabilité du pays où elles sont cotées comme c'est le cas aujourd'hui aux Etats-Unis, avec la publication obligatoire d'un tableau de réconciliation entre les référentiels comptables.

L'OICV travaille en collaboration étroite avec l'IASB et l'IFAC<sup>11</sup>.

Il existe également des organisations supra-nationales comme l'ONU (l'Organisation des Nations-Unies) ou l'OCDE (l'Organisation de Coopération et de Développement Economiques) qui donnent leur avis en matière de normalisation comptable.

## **2-Les normalisateurs en Europe Continentale :**

La normalisation comptable en Europe est le résultat de travaux et de réflexions menés par les principaux pays. De ces travaux, l'Union Européenne s'est inspirée lors de la publication de différents règlements et directives. Par la suite, l'annonce faite par l'Union Européenne d'adopter les normes IAS/IFRS comme référentiel européen souligne les difficultés pour une instance fédérative d'aboutir à un consensus et à une harmonisation.

**2-1-Les instances européennes :** l'Union Européenne a instauré un début d'harmonisation comptable en promulguant deux directives :

-la première publiée en juillet 1978 concerne les comptes sociaux. Intitulée 4<sup>ème</sup> directive du Conseil des Communautés Européennes, elle a pour objet de préciser la structure et le contenu des différents documents comptables, les nécessités de publicité et de contrôle des comptes pour les sociétés de capitaux ainsi que certaines dispositions concernant le principe de l'image fidèle en comptabilité ;

-la deuxième, publiée en juin 1983, concerne les comptes consolidés et, est intitulée 7<sup>ème</sup> directive du Conseil des Communautés Européennes. Elle précise les conditions

---

<sup>11</sup> Ibid, P13.

d'établissement des comptes consolidés, le contenu du rapport de gestion ainsi que les modes de contrôle et de publicité des comptes.

L'application d'une directive à l'échelon d'un pays prend du temps car elle doit, au préalable, avoir l'aval du Conseil des Ministres, du Parlement Européen, etc. La direction Générale « Marché intérieur et services financiers » de la Commission Européenne a publié en avril 2001, un document sur les rapprochements entre les directives comptables européennes et les normes IAS/IFRS.

En juillet 2002, l'Union Européenne a adopté un règlement (Règlement CE N° 1606/2002 du 19 juillet 2002 dit « IFRS 2005 ») qui conduit les sociétés européennes cotées sur un marché réglementé à élaborer leurs comptes consolidés conformément aux normes IAS/IFRS à partir de l'exercice 2005, avec la possibilité d'y passer dès 2004 pour avoir des comptes pro-forma sur un exercice antérieur, et de tolérer l'usage des US GAAP par les sociétés européennes jusqu'en 2007.

D'autres règlements furent adoptés depuis lors. On notera le règlement CE N°1725/2003 du 29 septembre 2003 portant adoption de certaines normes comptables internationales et le règlement CE N°707/2004 qui est venu modifier le règlement précédent.

Les Etats membres de l'Union Européenne peuvent étendre cette obligation d'appliquer les normes IAS/IFRS aux sociétés non cotées ainsi qu'aux comptes individuels. Pour ces derniers, cela risquait de poser dans l'immédiat de nombreux problèmes juridiques et fiscaux. La plupart des pays de l'Union Européenne ont toujours un système où la fiscalité et le droit sont alignés sur la comptabilité.

L'Union Européenne souhaite néanmoins garder la maîtrise de l'évolution du droit comptable afin de rester indépendante de l'IASB. Ainsi, l'application d'une norme IAS/IFRS en Europe exige au préalable son approbation par le mécanisme européen d'adoption créé à cet effet.

Ce mécanisme comprend deux niveaux :

- Un niveau politique, le Comité de Réglementation Comptable (Accounting Regulatory Committee). C'est lui qui, dans le cadre de la procédure de comitologie, a délégué pour adopter les normes IAS/IFRS au sein de l'Union Européenne. Il s'agit en quelque sorte de Conseil de surveillance de l'IASB. Sa création est fondamentale car, sans une validation juridique des normes IAS/IFRS, celles-ci n'ont guère de force juridique sur le territoire européen. Sa mission s'est concrétisée le 16 juillet 2003, date à laquelle il a adopté les normes comptables internationales en Europe.
- Un niveau technique, l'EFRAG (European Financial Reporting Advisory Group). Il a pour mission d'analyser et de commenter les projets de normes de l'IASB, et d'intervenir auprès de l'IASB.

Antoine BRACCHI, Président du CNC (France) a déclaré en ce sens que : « l'EFRAG sera, je l'espère, le moyen pour influencer les règles IAS aux fins de faire valoir les positions européennes »<sup>12</sup>.

L'EFRAG représente les groupes du secteur privé les plus impliqués dans la normalisation comptable, à savoir les professions comptables, les bourses de valeurs, les analystes financiers et les entreprises (incluant les établissements bancaires et les compagnies d'assurance).

L'EFRAG agit :

-en amont des normes, afin que les travaux de l'IASB prennent en compte les points de vue et les besoins exprimés par les instances des Etats membres ;

-en aval des normes, par l'analyse rapide des projets de nouvelles normes, et l'explication de l'application des normes et interprétations dans le cadre réglementaire européen.

L'EFRAG est constituée de deux structures :

a) Le Conseil de Surveillance (Supervisory Board) composé de 24 membres représentant les différentes parties prenantes à l'information financière (la profession comptable, les bourses de valeurs, les analystes financiers, les entreprises et autres). Son rôle est de définir le programme de travail du Comité Technique et de s'assurer que ses travaux sont conformes à l'intérêt européen ;

b) Le Comité Technique Comptable (TEG : Technical Expert Group). Composé de 12 experts reconnus pour leur compétence et nommés par le Conseil de surveillance, le Comité Technique a pour vocation :

- de coordonner les organismes de normalisation, les professions comptables, les utilisateurs et les préparateurs d'états financiers pour contribuer au processus d'élaboration des normes IAS/IFRS, en émettant des commentaires sur les normes et interprétations en préparation, ou en publiant des positions techniques qui seront portées à l'attention de l'IASB,
- d'assister la Commission Européenne dans son processus de mise en conformité des directives avec le référentiel IAS/IFRS en élaborant des propositions,
- d'émettre des avis techniques sur les normes et interprétations publiées pour les adopter ou les rejeter dans le cadre de l'Union Européenne,
- d'identifier les insuffisances du référentiel IAS/IFRS et les faire inscrire au programme de l'IASB, ou élaborer des instructions spécifiques à l'usage des sociétés cotées européennes, en concertation avec les autorités de régulation de la Communauté Européenne.

---

<sup>12</sup> MAILLET Catherine, LE MANH Anne, Op.cit, P21.



Placé auprès de la Commission Européenne, l'EFRAG agit au niveau européen, et constitue donc d'appui technique de l'ARC.

Chaque nouvelle norme édictée par l'IASB et qui sera adoptée par le CRC ne sera applicable au sein de l'Union Européenne qu'après avoir été publiée intégralement, dans chacune des langues de la Communauté, au Journal Officiel des Communautés Européennes en tant que règlement de la Commission.

Il faut noter aussi, qu' à coté des organismes purement comptables, ont été créés sur décision de la Commission Européenne, deux comités stratégiques dans le cadre du plan d'action des services financiers : l'European Securities Committee (ESC) ou comité européen des valeurs mobilières, chargé de conseiller la Communauté Européenne sur l'ensemble de la réglementation des valeurs mobilières, et le Committee of European Securities Regulators (CESR) dont l'objectif est de garantir une meilleure cohérence dans l'application de la nouvelle législation européenne, et de coordonner les actions des autorités de tutelle des Etats membres. Le 30 décembre 2003, le CESR a, par exemple, publié une recommandation concernant l'information à fournir par les entités devant appliquer les IAS/IFRS, pendant la période de transition 2003-2005.

## **2-2-Les normalisateurs nationaux en Europe :**

Nous verrons dans ce qui suit, les organisations nationales chargées de la normalisation comptable au sein de quelques pays de l'Union Européenne.

**2-2-1-La France :** en France, la normalisation comptable dépend des pouvoirs publics à la différence des pays anglo-saxons où elle relève du secteur privé. L'élaboration des règles comptables passe par deux organismes : le Conseil National de la Comptabilité (CNC) et le Comité de la Réglementation Comptable (CRC).

**2-2-1-1-Le Conseil National de la Comptabilité :** composé de 58 membres, tous rattachés à des organisations professionnelles comme l'Ordre des experts-comptables, la Compagnie Nationale des Commissaires aux Comptes, et aux pouvoirs publics comme la Cour des Comptes, le CNC a pour vocation :

- d'émettre des recommandations dans le domaine comptable sur toutes les dispositions concernant les différents secteurs économiques (banque, assurance, état, administrations et autres) ;
- de donner un avis sur des normes comptables, notamment étrangères ;
- d'assurer la coordination et la synthèse des recherches théoriques et méthodologiques et de diffuser tous les documents relatifs à l'enseignement comptable.

Le CNC n'a qu'une mission consultative. Il émet des recommandations et des avis, comme par exemple les réponses françaises apportées aux exposés de l'IASB. Il peut saisir également son Comité d'urgence pour des questions d'actualité. Les avis sont transmis par la suite au CRC qui décide ou non de les adopter.

**2-2-1-2-Le Comité de la Réglementation Comptable :** avec 15 membres issus des pouvoirs publics (Ministères, AMF et autres) et des instances professionnelles, le CRC doit adopter ou non les textes du CNC et émettre un règlement sur une norme qui est homologuée par la suite par un arrêté ministériel et publié au journal officiel.

**2-2-2-L'Allemagne :** les normes comptables trouvent leur source dans les textes de lois, et la normalisation reste du ressort du Gouvernement et du Parlement en Allemagne. Le droit est très présent dans la comptabilité.

Plusieurs organisations professionnelles sont également présentes lors de la publication et la vérification des règles comptables. On trouve notamment les experts comptables (Wirtschaftsprüfer) et les vérificateurs de comptabilité (Vereidigter Buchprüfer) regroupés au sein de la WPK (Wirtschafts-prüferkammer). La WPK est un organisme de droit public au niveau national.

**2-2-3-La Belgique :** on peut dire que la normalisation en Belgique constitue un modèle comptable unique en Europe continentale car elle est influencée par le modèle français et par le modèle allemand. Du modèle français, la Belgique a hérité du plan comptable Minimum Normalisé de 1978, rendu obligatoire sur les comptes annuels par arrêté royal. Du modèle allemand, elle a été influencée par le principe de prudence et par les exigences fiscales.

Deux organes sont consultés pour l'élaboration des normes :

**2-2-3-1-La Commission des normes comptables :** créée en 1975 et composée de 16 membres nommés par le Roi. C'est un organisme technique et consultatif qui a pour mission :

- de développer la doctrine comptable ;
- d'assister le gouvernement et le parlement dans la mise en œuvre de la réforme du droit comptable, notamment celle de mai 1999 sur la comptabilité des sociétés ;
- d'émettre des avis.

**2-2-3-2-Le Conseil Supérieur des Professions Economiques :** créé en 1999 et composé de 7 membres, regroupe les professions réglementées de trois instituts (réviseurs d'entreprises, experts-comptables et conseils fiscaux). Il a pour mission de contribuer au développement du cadre légal et réglementaire applicable aux professions économiques.

**2-2-4-L'Italie** : l'Italie a modifié récemment l'organisation de la profession comptable et son processus de normalisation en créant en novembre 2001 une fondation, l'OIC (Organismo Italiano di Contabilità), chargée de rassembler les différents professionnels, préparateurs et utilisateurs des comptes. Cette fondation a pour objectif :

- d'élaborer les principes comptables pour les états financiers ;
- de soutenir l'application des IAS/IFRS.

**2-2-5-L'Espagne** : l'entrée de l'Espagne en 1986 dans l'Union Européenne a modifié son système comptable. Tout d'abord, l'Espagne a dû adopter dès 1989 les directives européennes en appliquant les principes généralement admis, avec une forte domination pour le principe de prudence, tout en se démarquant des règles fiscales qui prédominaient jusqu'alors. Son plan comptable est largement inspiré du modèle français.

C'est l'Institut de comptabilité et d'audit des comptes (Instituto de contabilidad y auditoria de cuentas) créé en 1988, qui est chargé de la normalisation comptable en Espagne. Il existe également des institutions de droit privé.

**2-2-6-Les Pays-Bas** : les Pays-Bas sont l'un des pays d'Europe continentale les plus influencés par les pratiques anglo-saxonnes et caractérisés par un système flexible. Pour se rapprocher du reste de l'Europe, les Pays-Bas ont été contraints d'adopter les règlements européens relativement limités en matière de normes comptables.

Une loi sur les comptes de 1970 propose, pour la première fois, des règles détaillées pour la préparation et l'établissement des comptes annuels. Par la suite, seules les 4<sup>ème</sup> et 7<sup>ème</sup> directives européennes ont eu une réelle incidence sur la normalisation comptable.

### **3-Les normalisateurs anglo-saxons :**

Les pays anglo-saxons sont caractérisés essentiellement par :

- un usage et des pratiques comptables (pays de droit coutumier) ;
- une recherche de la réalité économique sur l'apparence juridique ;
- une déconnexion entre règles comptables et fiscales.

**3-1-Les Etats-Unis** : plusieurs institutions participent à l'élaboration des normes comptables :  
-le FASB (Financial Accounting Standards Board, créé en 1973). Composé de membres issus des professions comptables et du monde de la finance. Le FASB est la source et l'autorité principale de la doctrine comptable. Il a pour objet de définir les normes d'établissement des comptes (les SFAS, Statements of Financial Accounting Standards), plus généralement connues pour les sociétés cotées uniquement sous le nom de US GAAP. Le FASB est un organisme de droit privé qui n'a pas de pouvoir officiel en matière de réglementation comptable. Ce pouvoir appartient à la SEC ;

-la SEC (Securities and Exchange Commission, créée en 1933). Véritable garant de la sécurité financière et de la surveillance des marchés financiers, c'est l'autorité de contrôle externe, notamment pour la protection de l'épargne et pour les audits de sociétés cotées. La SEC joue également un rôle fondamental en matière de normalisation comptable et intervient activement dans le processus d'élaboration des règles. Elle laisse le soin au FASB de diffuser les normes comptables ;

-l'AICPA (American Institute of Certified Public Accountants, créé 1887). Ce n'est pas un organisme de normalisation. Il s'agit d'un institut professionnel qui regroupe les experts comptables et les auditeurs. Il publie des recommandations et des interprétations en matière de comptabilisation.

**3-2-Le Royaume-Uni** : tout comme aux Etats-Unis, on trouve plusieurs institutions dont :

-l'ASB (Accounting Standards Board, créé en 1990). Composé de 9 membres, l'ASB est un organisme indépendant qui élabore et publie les normes appelées FRS (Financial Reporting standards) ;

-le FRC (Financial Review Council) : créé par l'Etat, il regroupe toutes les organisations qui s'intéressent aux informations financières. Il est pourvu d'un Comité chargé de surveiller les entreprises qui ne respectent pas les normes (le Financial Reporting Review Panel) et d'un comité chargé de résoudre des difficultés d'application et d'interprétation des normes (le comité Urgent Issues Task Force) ;

-le CCAB (Consultative Committee of Accounting Bodies, créé en 1986) qui regroupe six institutions comptables professionnelles (Irlande, Ecosse, Pays de Galle, Angleterre, etc.) et qui est responsable de l'application et du contrôle de la comptabilité. Il a mis en place l'ASB<sup>13</sup>.

---

<sup>13</sup> BARNETO Pascal, Op.cit, P19.

### **Section 3 : Le Comité des normes comptables internationales (IASB)**

La normalisation comptable implique l'uniformisation ou la standardisation des règles comptables. Pour cela, le normalisateur international devait être reconnu par le plus grand nombre : c'est désormais l'IASB avec les normes IAS/IFRS. Lesdites normes comptables internationales existantes ont contribué à l'amélioration et à l'harmonisation de l'information financière au niveau international. La première approche du référentiel IAS/IFRS sera faite en abordant l'étude de l'IASB à travers son historique, son mode de fonctionnement et son processus d'adoption des normes.

#### **1-Historique et évolution de l'organisme :**

**1-1- Création de l'organisme :** c'est le 29 juin 1973 qu'a été signée à Londres, à l'initiative de Henry BENSON, associé de Coopers & Lybrand de Londres, et par les représentants des organisations comptables professionnelles d'Australie, du Canada, de France, d'Allemagne, du Japon, du Mexique, des Pays-bas, de Grande-Bretagne, d'Irlande et des Etats-Unis, la charte de création d'un organisme international, le Comité des normes comptables internationales l'IASC (International Accounting Standards Committee), ayant pour objet de mettre en forme des standards comptables de base qui seraient acceptés dans le monde entier. Henry BENSON avait constaté que les différences au niveau des principes comptables étaient contraignantes pour le commerce et les investissements internationaux, et avait proposé qu'un comité d'auditeurs rédige des normes comptables qui s'appliqueraient aux échanges internationaux. Mais, si officiellement l'objectif initial de l'IASC était de répondre aux besoins de l'internationalisation, certains prétendent que l'objectif officieux était de contrer la Communauté Européenne. En effet, au début des années soixante-dix, la Communauté avait plusieurs projets de directives à l'étude dans le domaine de la comptabilité et la profession anglo-saxonne craignait que ces directives fournissent un modèle puissant si elles devenaient les seules règles comptables valables au niveau international<sup>14</sup>.

Suite à une réorganisation, l'IASC a changé de statuts et, est devenu le 6 février 2001 l'IASCF (International Accounting Standards Committee Foundation) plus connue sous le nom de « fondation ». L'IASCF est une entité à but non lucratif, indépendante et d'intérêt international. L'objectif de l'IASCF est d'élaborer, dans l'intérêt général, un jeu unique de normes comptables de haute qualité, compréhensibles, et que l'on puisse appliquer dans le monde entier. L'IASCF est la mère de quatre entités majeures : les Trustees, l'IASB, le SAC et l'IFRIC.

---

<sup>14</sup> WALTON Peter, Op.cit, P8.

L'IASB (International Accounting Standards Board), plus connu sous le nom de « Conseil », a l'entière responsabilité de toutes les questions techniques, notamment la préparation et la publication des normes comptables internationales. C'est pour cette raison qu'on a le plus souvent tendance à dire que l'organisme chargé de la normalisation comptable internationale est l'IASB et non l'IASCF. L'IASB est l'organe central de l'organisation, ce qui explique pourquoi le sigle IASB est utilisé à la fois pour toute l'organisation et pour le Conseil (Board). Et dans ce qui suit, l'organisme sera désigné par l'IASB comme c'est le cas dans la quasi totalité des références bibliographiques.

L'IASB compte dans ces rangs plusieurs pays représentés par les comptables exerçant en profession libérale, mais aussi dans l'industrie, la finance, le commerce, l'enseignement, les services publics, partout dans le monde, et qui participent directement ou indirectement à la normalisation comptable.

Les normes produites par l'IASB s'intitulent IAS (International Accounting Standards) puis depuis sa réorganisation, IFRS (International Financial Reporting Standards), en gardant toutefois l'ancienne appellation, pour les normes émanant de l'ancienne organisation et encore en vigueur, d'où la désignation actuelle de normes IAS/IFRS.

Il faut noter aussi que pour atteindre ses objectifs, l'IASB travaille de concert avec les principaux normalisateurs nationaux. Il est en effet indispensable que les pays qui représentent les capitalisations boursières les plus importantes aient des normes nationales les plus proches des normes IAS/IFRS, pour éviter des différences sensibles, dans la mesure où les normes nationales continueraient à être utilisées<sup>15</sup>.

**1-2-Evolution de l'organisme :** plusieurs faits ou évènements ont marqué l'histoire de cet organisme. Nous pouvons les résumer dans les points suivants :

- De 1973 à 1988, l'IASC s'est efforcé de trouver un consensus entre les différents corps de normes nationaux afin d'obtenir l'adhésion d'un maximum de membres. Ceci a conduit à autoriser dans les normes, un grand nombre d'options pour permettre la compatibilité des référentiels nationaux. Mais, cette recherche de consensus s'est parfois faite au détriment des objectifs d'harmonisation et de comparabilité.
- De 1989 à 1993, l'IASC a travaillé à réduire les options, afin de permettre une plus grande comparabilité entre les états financiers. Cela a conduit à la publication de dix normes révisées en 1993.
- En 1994, l'IASC est pris entre deux feux : d'un côté l'OICV rejette ses normes, invoquant le motif qu'elles sont encore trop peu contraignantes pour servir les besoins

---

<sup>15</sup> OBERT Robert, **Pratique des normes IAS/IFRS**, Op.cit, P8.

des régulateurs et, de l'autre côté, certaines sociétés appliquant déjà les IAS menacent de les abandonner, les jugeant pour leur part trop contraignantes.

- En juillet 1995, suite à une décision du G7, l'IASC établit avec l'OICV un programme de travail dont l'objectif est d'élaborer un dispositif complet de normes comptables internationales, qui permettra à l'OICV de recommander aux régulateurs nationaux l'acceptation des normes IAS pour toutes les émissions et cotations effectuées sur les marchés financiers internationaux.
- En 1999, l'IASC s'engage dans un projet de refonte de sa structure opérationnelle, visant notamment à modifier la composition et les responsabilités du Board, les procédures de désignation de ses membres et la création d'un comité des « Trustees » (administrateurs).
- En 2000, le programme de travail convenu avec l'OICV est achevé. Le 17 mai 2000, l'OICV annonce qu'elle recommande aux différents régulateurs d'accepter que les sociétés étrangères, cotées sur leur place boursière, publient des états financiers en normes IAS sans qu'il ne soit exigé de réconciliation avec les normes locales. Par ailleurs, une nouvelle constitution de l'IASC a été approuvée en mars 2000.
- En février 2001, la nouvelle structure de l'IASC, votée en mai 2000, est mise en place et l'IASC est renommée en IASCF, mais les questions techniques sont du ressort de l'IASB.

Cette modification de structure donne une importance et une indépendance nettement plus importante au Conseil (Board), car les membres de ce dernier ne sont plus les représentants de leurs pays comme c'était le cas dans l'ancienne structure.

L'une des premières décisions du Conseil a été, le 1<sup>er</sup> avril 2001, de changer le nom des futures normes internationales en IFRS (normes internationales d'information financière).

L'IASB met ici l'accent sur la production de normes d'information financière qui permettent, entre autres, une régulation efficace des marchés financiers plutôt que sur celle de règles comptables. Les IFRS consacrent ainsi des normes entières à la présentation des informations mais ne traitent jamais de la partie double ou des intitulés de comptes.

Les normes existantes au 1<sup>er</sup> avril 2001, adoptés en son temps par l'IASC, continueront de s'appeler « normes IAS », et seules les nouvelles normes émises par l'IASB à compter de cette même date porteront le nom « IFRS »<sup>16</sup>.

---

<sup>16</sup> FRYDLENDER Alain, PAGEZY Julien, **S'initier aux IFRS**, Editions de la performance / Editions Francis Lefebvre, Paris, 2004, P11.

## **2-Fonctionnement de l'organisme :**

L'organisation actuelle ne correspond plus à celle initialement créée. Elle a été totalement revue depuis 2001. On trouve aujourd'hui quatre assemblées majeures : le Conseil, le Comité d'interprétation, le Comité consultatif de normalisation qui dépendent tous de la structure mère qui est l'IASCF (la fondation). On trouve aussi au sein de cet organisme des groupes de travail constitués d'experts dont le rôle est de conseiller l'IASB.

**2-1-L'IASCF (la Fondation) :** l'IASCF, enregistrée au Delaware (Etats-Unis), est une entité qui a pour objet l'harmonisation internationale des normes comptables utilisées par les grandes sociétés internationales cotées en bourse. Son fonctionnement reposait jusqu'en mai 2000 sur un bureau composé de 16 membres élus et bénévoles, sur 11 salariés permanents et sur un grand nombre de personnalités bénévoles travaillant dans divers comités et groupes de travail.

La réforme adoptée le 24 mai 2000 à Edimbourg, et mise en application le 2 avril 2001, a professionnalisé considérablement cet organisme : un Board (traduit par Conseil en Français) désormais composé de 14 membres salariés, d'expertise internationalement reconnue, a en charge le travail de fond relatif à l'émission des normes.

Dans ses nouveaux statuts, l'article 2 indique que les objectifs de l'IASCF sont les suivants :

- élaborer dans l'intérêt général, un jeu unique de normes comptables de haute qualité, compréhensibles, et que l'on puisse faire appliquer dans le monde entier, imposant la fourniture dans les états financiers et autres informations financières, d'informations de haute qualité, transparentes et comparables, de manière à aider les différents intervenants sur les marchés de capitaux dans le monde, ainsi que les autres utilisateurs dans leur prise de décisions économiques ;
- promouvoir l'utilisation et l'application rigoureuse de ces normes ;
- tendre vers la convergence des normes comptables nationales et des normes comptables internationales pour des solutions de haute qualité.

Le gouvernement de l'IASCF incombe aux Trustees et au Conseil (IASB) et à tout autre organe dirigeant pouvant être désigné par les Trustees ou le Conseil, conformément aux dispositions des statuts.

**2-2-Les Trustees :** les Trustees sont au nombre de dix neuf. Les dix-neuf personnes choisies par le Comité de nomination avant l'entrée en vigueur des statuts (avril 2001), constituent les Trustees d'origine de l'IASCF. La composition des Trustees doit être représentative des marchés de capitaux du monde et de la diversité des origines géographiques et professionnelles.



Ainsi, doivent être nommés :

- Six Trustees d'Amérique du Nord ;
- Six Trustees d'Europe ;
- Quatre Trustees de la région Asie/Pacifique ;
- Trois Trustees de toute origine géographique, sous réserve de respecter un équilibre géographique global.

Les Trustees sont des administrateurs. Ils exercent tous les pouvoirs de l'IASCF à l'exception de ceux expressément réservés au Conseil (IASB), au Comité technique d'interprétation (IFRIC) et au Comité consultatif de normalisation (SAC). Les Trustees doivent tout mettre en œuvre pour faire respecter les dispositions des statuts, à savoir :

- assumer la responsabilité du financement ;
- publier un rapport annuel sur les activités de l'IASCF ;
- nommer les membres du Conseil, y compris ceux qui assurent la liaison avec les normalisateurs nationaux, et établir leur contrat de travail et leurs critères de performance ;
- nommer les membres du Comité d'interprétations (IFRIC) et ceux du Comité consultatif de normalisation (SAC) ;
- examiner chaque année la stratégie de l'IASCF et son efficacité ;
- approuver chaque année le budget de l'IASCF et établir les bases de son financement ;
- examiner les grandes questions stratégiques affectant les normes comptables, promouvoir l'IASCF et ses travaux ainsi que l'objectif de l'application rigoureuse des normes comptables internationales, sans pour autant intervenir dans les questions techniques relatives aux normes ;
- établir et amender le règlement intérieur du Conseil, du Comité permanent d'interprétation et du Comité consultatif de normalisation.

**2-3-L'IASB (le Conseil) :** le Conseil est composé de quatorze membres, nommés par les Trustees, remplissant chacun une mission bien définie. Nul ne peut être en même temps Trustee et membre du Conseil. Les membres ne sont plus, depuis 2001, représentants d'un pays mais salariés de l'institution à temps plein pour douze d'entre eux. Le Conseil a pour mission de préparer et voter les nouvelles normes.

Sept membres sur douze ont la qualité officielle de correspondant (« liaison member ») avec sept organismes nationaux de normalisation : Allemagne, Australie et Nouvelle-Zélande, Canada, Etats-Unis, France, Japon, Royaume-Uni.

Un équilibre est recherché entre leurs différents origines socioprofessionnelles, pour leurs différentes expertises techniques et/ou selon leurs connaissances des affaires et des marchés.

Pour parvenir à un équilibre de perspectives et d'expériences, les statuts prévoient les dispositions suivantes :

- au minimum cinq membres du Conseil doivent avoir une expérience de l'exercice de l'audit,
- au minimum trois une expérience de la préparation des états financiers,
- au minimum trois une expérience de l'utilisation des états financiers,
- au minimum un membre doit avoir une expérience universitaire.

Les membres du Conseil sont nommés pour un mandat de cinq ans renouvelable une fois. Chaque membre du Conseil dispose d'une voix. La publication d'un Exposé-Sondage (projet de norme), d'une norme comptable internationale définitive, ou d'une interprétation définitive de l'IFRIC, doit être approuvée par huit des quatorze membres du Conseil.

Le Conseil, basé à Londres, se réunit tous les mois. Les réunions du Conseil sont ouvertes au public. Le Conseil est financé au travers de l'IASCF, par les grandes firmes comptables, les institutions financières et autres entreprises privées, les banques centrales et de développement et d'autres organismes professionnels internationaux.

Concernant le rôle exact du Conseil, d'après l'article 36 des statuts, le Conseil :

- a l'entière responsabilité de toutes les questions techniques, notamment la préparation et la publication des normes comptables internationales et des projets de normes qui, dans les deux cas, doivent mentionner les opinions divergentes, et l'approbation définitive des interprétations du Comité permanent d'interprétation (IFRIC) ;
- publie un Exposé-Sondage (projet de norme) sur tous les projets, et normalement publie un projet d'énoncé de principes ou tout autre document pour discussion soumis pour commentaires du public sur les projets importants ;
- fixe à son entière discrétion le programme de travail de l'IASB et les affectations de projets sur les questions techniques. Dans l'organisation de la conduite de ses travaux, le Conseil peut sous-traiter les recherches détaillées ou d'autres travaux aux normalisateurs nationaux ou à d'autres organismes.

**2-4-L'IFRIC (le Comité permanent d'interprétation) :** l'IFRIC (International Financial Reporting Interpretations Committee) anciennement appelé SIC (Standing Interpretations Committee) est un comité composé de douze membres nommés par les Trustees pour une durée de trois ans renouvelable, et d'un Président qui ne prend pas part au vote. Des représentants de l'OICV et de la Commission Européenne y sont adjoints en tant qu'observateurs.

Le Comité se réunit tous les deux mois et a, selon l'article 41 des statuts de l'IASCF, les rôles suivants :

- il interprète, commente l'application des normes comptables internationales, dans le contexte du cadre conceptuel de l'IASB et exécute d'autres tâches à la demande du Conseil ;
- il rend compte au Conseil des interprétations définitives et obtient son approbation ;
- Il peut dorénavant, comme son homologue américain du FASB, se prononcer également sur les questions émergentes.

Les interprétations du Comité permanent d'interprétation sont dénommées interprétations SIC/IFRIC. Les interprétations SIC sont celles émanant de l'ancienne structure et qui sont encore en vigueur.

**2-5-Le SAC (le Comité consultatif de normalisation) :** le SAC (Standing Advisory Council) est composé d'une trentaine de membres selon les statuts, quarante selon le site Web de l'IASB<sup>17</sup> (janvier 2006). Ils sont d'origines géographiques et professionnelles diverses, et sont nommés par les Trustees pour un mandat de trois ans renouvelable. Le SAC est présidé par le Président de l'IASB.

Le SAC constitue une tribune à laquelle participent les organismes et les particuliers ayant un intérêt pour l'information financière internationale. La Commission Européenne et la SEC y siègent également à titre d'observateurs.

Le SAC a pour rôle, d'après l'article 42 des statuts de la Fondation de :

- conseiller le Board sur les décisions relatives à l'ordre du jour, et aux priorités des travaux ;
- informer le Board des points de vues des organismes et des particuliers siégeant au Comité consultatif sur les principaux projets de normalisation ;
- conseiller le Board ou les Trustees dans d'autres domaines.

**2-6-Les Steering Committees :** ces Steering Committees sont en fait des comités d'experts constitués pour conseiller l'IASB d'un point de vue technique sur un projet particulier<sup>18</sup>.

Dans les faits, l'élément central de cette nouvelle structure se traduit par le transfert à l'IASB des compétences techniques en matière de normalisation comptable, lesquelles étaient attribuées à l'ancien Board de l'IASB. L'IASB devient ainsi le seul responsable en matière d'implémentation des normes comptables internationales, si bien qu'il est dorénavant plus question de l'IASB que de l'IASCF.

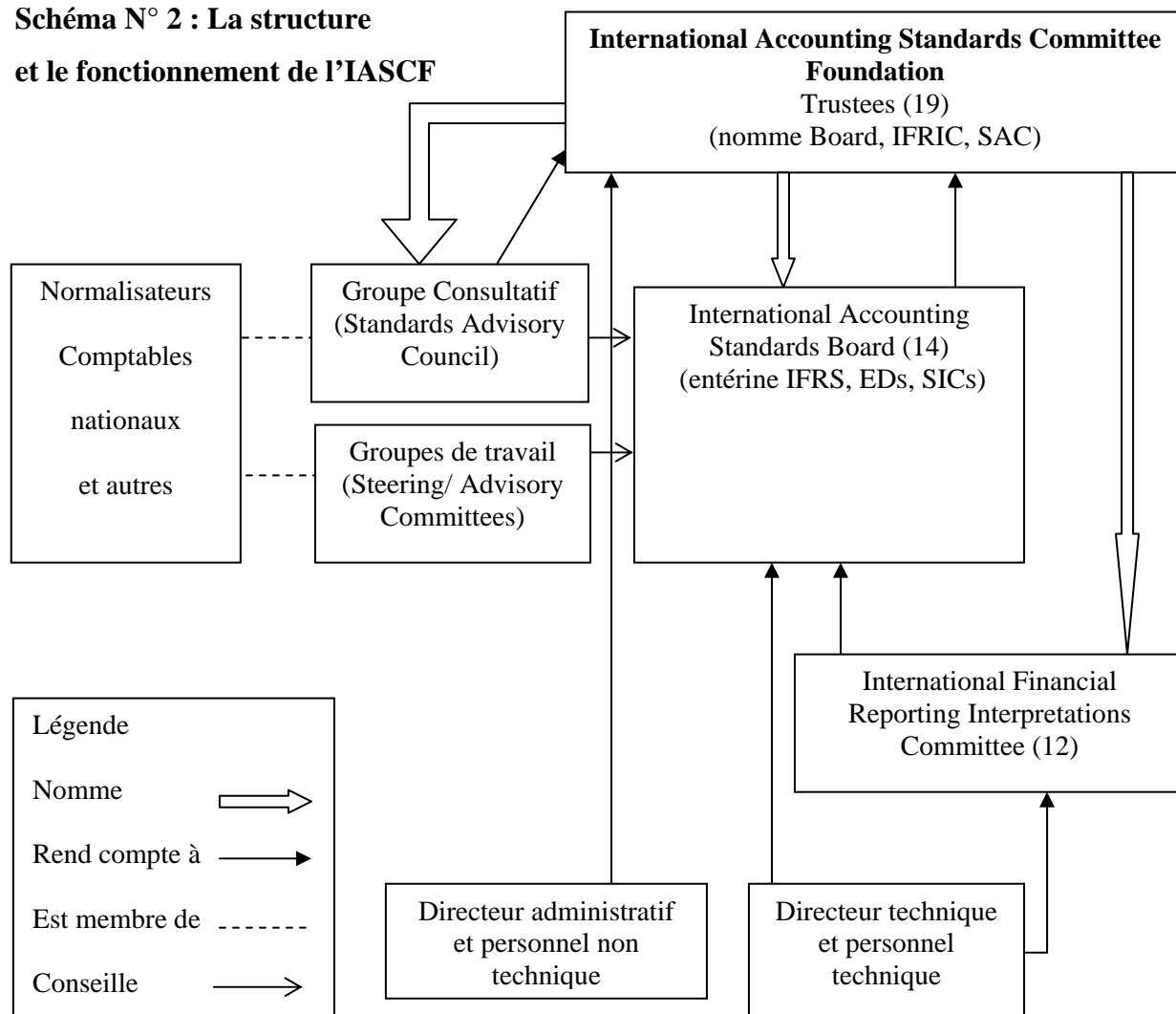
La structure et le fonctionnement de cet organisme peuvent être représentés dans le schéma suivant :

---

<sup>17</sup> [www.iasb.org](http://www.iasb.org)

<sup>18</sup> FRYDLENDER Alain, PAGEZY Julien, Op.cit, P14.

## Schéma N° 2 : La structure et le fonctionnement de l'IASCF



Source : [www.iasb.org](http://www.iasb.org)

### 3-Le processus d'élaboration d'une norme (Due Process) :

Le processus d'élaboration d'une norme, appelé « Due Process », permet de garantir l'indépendance et le professionnalisme de l'IASB<sup>19</sup>. Pour les IFRS, ce processus peut parfois prendre plusieurs années. C'est un processus que l'on peut qualifier d'itératif (car on peut repartir du départ si un projet est remis en question) et de consultatif. La procédure d'élaboration des normes fait appel à de nombreuses consultations, tant au niveau du SAC qu'au niveau des organisations en liaison avec l'IASB.

<sup>19</sup> HEEM Grégory, *Lire les états financiers en IFRS*, Editions d'organisation, Paris, 2004, P277.

Les principales étapes de l'élaboration ou de la modification d'une norme IAS/IFRS sont les suivantes :

1-Identification du sujet.

2-Identification par le personnel technique de l'IASB des difficultés liées au thème traité, études des pratiques nationales relatives aux difficultés identifiées et échange de points de vue avec les normalisateurs nationaux.

3-Consultation du SAC pour savoir si le thème doit être retenu au programme de travail du Board.

4-Formation d'un groupe consultatif (Steering Committee ou Advisory Committee) appelé à donner des conseils au Board.

5-A la suite des propositions rendues par le groupe consultatif, l'IASB publie un document de discussion (Discussion Paper) ou DSOP (Draft Statement of Principles) pour appel à commentaires.

6-Publication pour appel à commentaires d'un projet de norme (Exposure Draft ou Exposé-Sondage) approuvé par huit voix de l'IASB au moins, et comprenant les avis contraires émis par certains membres du Board ainsi que les arguments majeurs ayant prévalu lors de la délibération du Board. Toutes les organisations membres de l'IASB et les parties intéressées sont appelées à commenter ce projet.

7-Prise en compte de tous les commentaires reçus sur les documents de discussion et le projet.

8-Lorsque le Board le juge nécessaire, il tient des audiences publiques et réalise des états d'application sur le terrain.

9-Approbation de la norme par au moins huit voix sur quatorze.

10-Publication de la norme. Lors de la publication, le Board fournit en annexe des renseignements complémentaires sur l'environnement de la norme et donne des explications sur l'application concrète de la norme. La mention est faite de toute opinion contraire et de la base des conclusions indiquant notamment comment le Board a traité les commentaires reçus au titre du projet.

Les Discussion Papers et les Exposure Drafts sont publiés sur le site internet de l'IASB pour appels à commentaires.

Chaque membre du Board détient un droit de vote. La publication d'une norme, d'un Exposé-Sondage ou d'une interprétation SIC ou IFRIC doit être approuvée par au moins huit des quatorze membres du Board.

Les périodes pendant lesquelles des commentaires peuvent être effectués sont de 90 jours pour les Exposés-Sondages et les documents de discussion. Cette période est de 60 jours pour les interprétations SIC ou IFRIC.

Enfin, le processus complet est d'environ deux ans pour une norme.

#### **4-L'application des normes IAS/IFRS dans le monde :**

Les normes IAS/IFRS sont devenues obligatoires pour les entreprises locales cotées de quelques trente-cinq pays dans le monde, et permises dans trente-sept autres. Aujourd'hui les normes IAS/IFRS sont surtout appliquées dans des pays qui n'ont pas de référentiel comptable national, c'est à dire des pays en développement et des pays économiquement « neufs ». Leur adoption par l'Union Européenne devrait largement contribuer à étendre leur influence internationale. Ainsi, l'autorité boursière américaine, la SEC, ne reconnaît pas les IAS/IFRS, et les émetteurs sont obligés de faire une réconciliation avec les normes américaines (les US GAAP).

Mais l'IASB et le FASB américain se sont engagés à faire converger leurs normes, ce qui permettra au moins de réduire les écarts entre leur deux référentiels.

L'adhésion ou la convergence vers les IAS/IFRS est devenue un phénomène global qui touche de plus en plus de pays. On peut citer par exemple l'Union Européenne, l'Australie, la Nouvelle-Zélande, la Russie, la Chine et plusieurs autres pays du Moyen Orient et de l'Afrique qui ont décidé de passer aux IAS/IFRS. On peut citer également la Turquie, l'Afrique du Sud, Singapour et la Malaisie qui se sont engagés à faire converger leurs normes nationales vers les IAS/IFRS.

Une étude intitulée « GAAP convergence 2002 », réalisée par les six principaux cabinets comptables au monde, à savoir BDO, DTT, Ernest & Young, Grant Thornton, KPMG et Price Waterhouse Coopers, met en évidence la convergence des règles nationales vers un langage comptable international. Selon cette étude, la convergence mondiale des normes est sur la bonne voie, puisque sur un total de 59 pays interrogés, 90% d'entre eux ont l'intention de passer aux IAS/IFRS et 72% de ces mêmes pays ont mis en place une politique à cet effet même si celles-ci ne concerne, pour la plupart, que les sociétés cotées en bourse.

Selon cette même étude, parmi les pays qui ont l'intention de converger :

- 58% sont prêts à remplacer leurs normes locales par les normes IAS/IFRS pour toutes les sociétés cotées en bourse ;
- 22% ont opté pour une adoption sélective des IAS/IFRS ;
- et 20% se sont engagés à éliminer les divergences qui existent entre leurs normes nationales et les normes IAS/IFRS.

Précisément, devant l'urgence du besoin, et n'ayant ni les moyens ni le temps de construire son propre référentiel comptable, l'Europe a préféré choisir un référentiel existant qui, même s'il est perfectible, a le mérite d'exister et de compter dans ces instances quelques européens. On comprend également, que l'Europe ait, pour des raisons politiques, préféré les normes IAS/IFRS aux US GAAP, même si elles sont d'inspiration anglo-saxonne. C'était pour l'IASB une opportunité unique d'avoir l'Union Européenne comme client<sup>20</sup>.

---

<sup>20</sup> MEROUANI Samir, **L'application des normes IFRS en Algérie : Enjeux et perspectives**, Mémoire de fin d'études pour l'obtention d'un diplôme de troisième cycle professionnel en finances publiques, Institut d'Economie Douanière et Fiscale, Koléa, 22<sup>ème</sup> promotion, 2005, P60.

## **Section 4 : Les principes comptables fondamentaux de l'IASB (le cadre conceptuel)**

Le cadre conceptuel de l'IASB, approuvé en avril 1989, est un système cohérent d'objectifs et de principes fondamentaux liés entre eux, qui a pour objet de donner une représentation utile de l'entreprise. C'est un préambule à la préparation et la présentation des états financiers.

### **1-La présentation du cadre conceptuel :**

Afin de faire progresser l'harmonisation des pratiques comptables, l'IASB a préconisé de se concentrer sur les états financiers préparés afin de donner une information utile aux prises de décisions économiques.

A cet effet, un cadre de préparation et de présentation des états financiers dit « cadre conceptuel » (Framework) a été approuvé et publié initialement par l'IASC en 1989 puis adopté en 2001 par l'IASB. Il regroupe les principes fondamentaux. Le cadre conceptuel de l'IASB indique :

D'une part :

- la nature et l'objectif des états financiers ;
- les hypothèses de base dans la préparation des états financiers ;
- les caractéristiques qualitatives qui déterminent l'utilité de l'information contenue dans les états financiers ;

et d'autre part :

- la définition, la comptabilisation et l'évaluation des éléments à partir desquels les états financiers sont construits ;
- les concepts de capital et de maintien du capital.

Le cadre conceptuel représente ainsi le cadre général qui s'applique à l'ensemble des entreprises, sans exception, produisant des comptes selon le référentiel IAS/IFRS et leur permet de se référer (tout en étudiant les dispositions d'évaluation et de comptabilisation spécifiques à une norme) aux concepts de base des éléments traités dans les états financiers.

**1-1-La nature des états financiers :** une entreprise présentant des états financiers est une entreprise pour laquelle il existe des utilisateurs qui s'appuient sur ces états financiers comme source principale d'information financière sur l'entreprise.

Les états financiers font donc partie du processus d'information financière et la responsabilité de la préparation et de la présentation repose sur la direction de l'entreprise. L'IASB définit un jeu complet d'états financiers comme comprenant normalement :



- un bilan (Balance sheet),
- un compte de résultat (income statement),
- un tableau de variation des capitaux propres (changes in equity statement),
- un tableau des flux de trésorerie (cash flow statement),
- une annexe et d'autres états et textes explicatifs qui font partie intégrante des états financiers (accounting policies and notes).

En outre, l'IASB encourage :

- la présentation d'un rapport de gestion décrivant et expliquant les principales caractéristiques de la performance financière et de la situation financière de l'entreprise ainsi que les principales incertitudes auxquelles elle est confrontée ;
- la présentation d'états supplémentaires comprenant, s'ils sont significatifs, un rapport environnemental et des informations sur la valeur ajoutée<sup>21</sup>.

**1-2-Les objectifs des états financiers :** l'objectif des états financiers selon le cadre conceptuel est de fournir une information sur la situation financière, la performance et les variations de la situation financière d'une entreprise, qui soit utile à un large éventail d'utilisateurs pour prendre des décisions économiques.

Comme les investisseurs sont les apporteurs de capitaux à risque de l'entreprise, la fourniture d'états financiers qui répondent à leurs besoins répond également à la plupart des besoins des autres utilisateurs, susceptibles d'être satisfaits par des états financiers.

Les états financiers préparés dans cet objectif satisferont donc aux besoins communs d'information de la plupart des utilisateurs.

Le cadre conceptuel de l'IASB classe les destinataires des états financiers en sept catégories principales : les investisseurs actuels et potentiels, les membres du personnel, les prêteurs, les fournisseurs et autres créanciers, les clients, les Etats et leurs organismes publics, et le public.

## **2-Les éléments du cadre conceptuel :**

Les éléments qui constituent le cadre conceptuel de l'IASB peuvent être résumés dans les points suivants :

- les hypothèses de base, qui sont au nombre de deux : la comptabilité d'engagement et la continuité d'exploitation ;
- les caractéristiques qualitatives de base des états financiers, au nombre de quatre : l'intelligibilité, la pertinence, la fiabilité et la comparabilité ;
- les caractéristiques qualificatives fondamentales, au nombre de deux : l'image fidèle et la prééminence de la substance sur la forme ;

---

<sup>21</sup> MAILLET Catherine, Op.cit, P26.

-les caractéristiques qualitatives dérivées, au nombre de cinq : la prudence, la neutralité, l'exhaustivité, la non-compensation et l'importance relative ;

-les contraintes à respecter pour que l'information soit pertinente et fiable, au nombre de quatre : la célérité, le rapport coût/avantage, l'équilibre entre les caractéristiques qualitatives et l'image fidèle ou la présentation fidèle.

**2-1-Les hypothèses de base des principes comptables :** afin de répondre à leurs objectifs, les états financiers sont préparés sur la base de la comptabilité d'engagement et selon l'hypothèse qu'une entreprise est en situation de continuité d'exploitation et poursuivra ses activités dans un avenir prévisible.

**2-1-1-La comptabilité d'engagement (accrual basis accounting) :** selon cette base, les effets des transactions et autres événements sont comptabilisés quand ils se produisent (et non pas lorsque intervient le versement ou la réception de trésorerie ou d'équivalents de trésorerie) et ils sont enregistrés dans les livres comptables et présentés dans les états financiers des exercices auxquels ils se rattachent.

**2-1-2-La continuité d'exploitation (going concern) :** les états financiers doivent être établis sur une base de continuité d'exploitation, sauf si la direction a l'intention ou n'a pas d'autre solution réaliste que de liquider l'entité ou cesser son activité. Lorsque la direction prend conscience, à l'occasion de cette évaluation, d'incertitudes significatives liées à des événements ou à des conditions susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de l'entité à poursuivre son activité, ces incertitudes doivent être indiquées. Lorsque les états financiers ne sont pas établis sur une base de continuité d'exploitation, ce fait doit être également indiqué, ainsi que la base sur laquelle ils sont établis et la raison pour laquelle l'entité n'est pas considérée comme étant en situation de continuité d'exploitation<sup>22</sup>.

**2-2-Les caractéristiques qualitatives de base des états financiers :** quatre caractéristiques de base (liées au concept d'utilité de l'information) sont par ailleurs développées dans le cadre conceptuel : l'intelligibilité, la pertinence, la fiabilité et la comparabilité.

**2-2-1-L'intelligibilité (understandability) :** l'information fournie dans les états financiers doit être compréhensible immédiatement par les utilisateurs. Ceci suppose que les utilisateurs aient une connaissance raisonnable des affaires et des activités économiques et de la comptabilité et une volonté d'étudier l'information de façon raisonnablement diligente.

**2-2-2-La pertinence (relevance) :** pour être utile, l'information doit être pertinente pour les besoins de prises de décisions des utilisateurs. L'information possède la qualité de pertinence lorsqu'elle influence les décisions économiques des utilisateurs en les aidant à évaluer des événements passés, présents ou futurs, en confirmant ou corrigeant leurs évaluations passées.

---

<sup>22</sup> OBERT Robert, **Pratique des normes IAS/IFRS**, Op.cit, P54.

**2-2-3-La fiabilité (reliability) :** pour être utile, l'information doit également être fiable. L'information possède la qualité de fiabilité quand elle est exempte d'erreurs et de biais significatifs et que les utilisateurs peuvent lui faire confiance pour présenter une image fidèle de ce qu'elle est censée présenter ou de ce qu'on pourrait s'attendre raisonnablement à la voir présenter.

**2-2-4-La comparabilité (comparability) :** l'évaluation et la présentation de l'effet financier des transactions et d'évènements semblables doivent être effectuées de façon cohérente et permanente pour une même entité, et de façon cohérente et permanente pour plusieurs entités. Ainsi, la norme IAS 1 précise que la présentation et la classification des postes dans les états financiers doivent être conservées d'un exercice à l'autre, à moins :

-qu'un changement important de la nature des activités de l'entité ou un examen de la présentation de ses états financiers démontre que ce changement donnera une présentation plus appropriée des évènements de la transaction ;

-qu'un changement de présentation soit imposé par une norme comptable internationale ou par une interprétation du Comité d'interprétation.

Elle précise également que, sauf autorisation ou disposition contraire d'une norme comptable internationale, des informations comparatives au titre de l'exercice précédent doivent être présentées pour toutes les informations chiffrées figurant dans les états financiers. Des informations comparatives sous forme narrative et descriptive doivent être incluses lorsque cela est nécessaire à la bonne compréhension des états financiers de l'exercice.

Lorsqu'une entité modifie la présentation ou la classification d'éléments dans les états financiers, elle doit reclasser les montants comparatifs correspondants (à moins que cela ne soit pas possible) afin d'assurer la comparabilité avec l'exercice, et indiquer la nature, le montant et la raison de tout reclassement. Lorsqu'il n'est pas possible de reclasser les montants comparatifs correspondants, l'entité doit indiquer la raison pour laquelle elle n'a pas procédé à leur reclassement et la nature des changements qu'auraient entraîné ce reclassement.

**2-3-Les caractéristiques qualitatives fondamentales :** la caractéristique qualitative fondamentale pour l'IASB est l'image fidèle. A cette caractéristique, il faut adjoindre la prééminence de la substance sur la forme.

**2-3-1-L'image fidèle (faithful representation) :** pour être fiable, l'information doit avant tout présenter une image fidèle des transactions et autres événements qu'elle vise à présenter ou dont on s'attend raisonnablement à ce qu'elle les présente. Selon la norme IAS 1, les états financiers doivent présenter une image fidèle de la situation financière, de la performance financière et des flux de trésorerie d'une entreprise. L'image fidèle requiert la juste

représentation des effets des transactions et autres événements et conditions, conformément aux définitions et critères de constatation relatifs aux actifs, passifs, produits et charges définis par le cadre conceptuel pour la préparation et la présentation des états financiers. L'application appropriée des normes comptables internationales, accompagnée de la présentation d'informations supplémentaires lorsque cela est nécessaire, conduit dans quasiment toutes les circonstances, à des états financiers qui donnent une image fidèle.

**2-3-2-La prééminence de la substance sur la forme (substance over form) :** si l'information doit présenter une image fidèle des transactions et autres événements qu'elle vise à présenter, il est nécessaire que ceux-ci soient comptabilisés et présentés conformément à leur substance et à leur réalité économique et non pas seulement selon leur forme juridique. La substance des transactions et autres événements n'est pas toujours cohérente avec ce qui ressort du montage juridique apparent. Ainsi, sur un plan juridique, une opération de crédit-bail est un contrat de location d'un bien mobilier ou immobilier, pour une période déterminée, avec une option de rachat à la fin du contrat et, pendant toute la durée du contrat, le bailleur reste propriétaire du bien. Or, pour le preneur du bien en crédit-bail, sur un plan économique et financier, une opération de crédit-bail est une acquisition d'un bien mobilier ou immobilier assorti d'une forme de financement spécifique. Si les règles comptables de certains pays privilégient, lorsqu'il y a discordance entre le point de vue juridique et le point de vue économique et financier, le point de vue juridique, il n'en est pas de même de l'IASB qui consacre la prééminence de la substance de l'opération et de sa réalité économique sur sa forme juridique<sup>23</sup>.

**2-4-Les caractéristiques qualitatives dérivées :** pour pouvoir obtenir l'image fidèle de la situation financière et de la performance de l'entité, dans le cadre de prééminence de la substance sur la forme, les états financiers doivent respecter les principes suivants :

**2-4-1-La prudence (prudence) :** la prudence est définie dans le cadre conceptuel comme « la prise en compte d'un certain degré de précaution dans l'exercice des jugements nécessaires pour préparer les estimations dans les conditions d'incertitude, pour faire en sorte que les actifs et produits ne soient pas surévalués et que les passifs et charges ne soient pas sous-évalués ».

**2-4-2-La neutralité (neutrality) :** pour être fiable, l'information contenue dans les états financiers doit être neutre, c'est dire sans parti-pris. En effet, les états financiers ne sont pas neutres si, par la sélection ou la présentation de l'information, ils influencent les prises de décisions ou le jugement, afin d'obtenir un résultat ou une issue prédéterminé.

---

<sup>23</sup> Ibid, PP 54-55.

**2-4-3-L'exhaustivité (completeness) :** pour être fiable, l'information contenue dans les états financiers doit être exhaustive, autant que le permettent le souci de l'importance relative et celui du coût. Une omission peut rendre l'information fausse ou trompeuse et en conséquence non fiable et insuffisamment pertinente.

**2-4-4-La non-compensation :** la norme IAS 1 précise que les actifs et les passifs d'une part, les éléments de produits et de charges d'autre part ne doivent pas être compensés sauf si la compensation est imposée ou autorisée par une autre norme comptable internationale.

**2-4-5-L'importance relative (materiality) :** pour le cadre conceptuel, une information est considérée comme significative si son omission ou son inexactitude peut influencer les décisions économiques que les utilisateurs prennent sur la base des états financiers.

Selon la norme IAS1, tout élément significatif doit faire l'objet d'une présentation séparée dans les états financiers. Les montants non significatifs doivent être regroupés avec des montants d'éléments de nature ou de fonction similaires<sup>24</sup>.

**2-5-Les contraintes à respecter pour que l'information soit pertinente et fiable :** au regard des caractéristiques qualificatives et des hypothèses de base, l'IASB énonce les quatre contraintes à prendre en compte lors de la publication de l'information financière selon le référentiel IAS/IFRS :

**2-5-1-La célérité (timeliness) :** l'information peut perdre sa pertinence si elle est fournie avec un retard indu. Pour atteindre l'équilibre entre pertinence et fiabilité, la considération dominante doit être de satisfaire au mieux les besoins des utilisateurs en matière de prise de décisions économiques.

**2-5-2-Le rapport coût/avantage (benefit Vs cost) :** le rapport coût/avantage est une contrainte générale plutôt qu'une caractéristique qualitative qui stipule que les avantages obtenus de l'information doivent être supérieurs au coût qu'il a fallu consentir pour la produire.

**2-5-3-L'équilibre entre les caractéristiques qualitatives (balancing the qualitative characteristics) :** le but poursuivi est d'atteindre un équilibre approprié entre les caractéristiques, afin de satisfaire aux objectifs des états financiers, sachant que l'importance relative de chacune d'elle est une affaire de jugement professionnel. Les informations qualitatives doivent être données dans le respect d'une certaine mesure tournée vers la satisfaction des lecteurs des comptes<sup>25</sup>.

---

<sup>24</sup> MAILLET Catherine, Op.cit, PP 27-28.

<sup>25</sup> HEEM Grégory, Op.cit, P35.

**2-5-4-L'image fidèle / la présentation fidèle (faithful representation) :** les états financiers sont fréquemment décrits comme donnant une image fidèle ou une présentation fidèle de la situation financière, de la performance et des variations de la situation financière d'une entreprise. Bien que le cadre conceptuel ne traite pas directement de ces concepts, l'application des principales caractéristiques qualitatives et des dispositions normatives comptables appropriées a, normalement pour effet, que les états financiers donnent ce qui généralement s'entend par image fidèle ou présentation fidèle de cette information.

### **3-Les concepts de base :**

Les concepts de base de l'IASB regroupent un ensemble de définitions et de règles de comptabilisation et d'évaluation des éléments à partir desquels les états financiers sont construits. Ainsi sera défini chacun des éléments constituant les états financiers (actifs, passifs, capitaux propres, charges et produits), mais aussi les règles de comptabilisation et d'évaluation de ces éléments. Enfin, seront traités les concepts de capital et de maintien de capital dans la préparation des états financiers.

**3-1-Définition des éléments :** les états financiers retracent les effets financiers des transactions et autres événements en les groupant en grandes catégories. Il s'agit des éléments liés directement à l'évaluation :

- de la situation financière dans le bilan (les actifs, les passifs et les capitaux propres) ;
- de la performance dans le compte de résultat (les produits et les charges).

Il est à noter que dans l'optique choisie par l'IASB, ce dernier privilégie les informations données par le bilan à celles données par le compte de résultat.

**3-1-1-Les éléments du bilan :** pour apprécier si un élément satisfait à la définition d'un actif, d'un passif ou des capitaux propres, il convient de prêter attention à la substance sous-jacente et à la réalité économique, et non pas seulement à la forme juridique.

- Un actif est une ressource contrôlée par l'entité du fait d'événements passés et dont des avantages économiques futurs sont attendus par l'entité.
- Un passif est une obligation actuelle de l'entité résultant d'événements passés et dont l'extinction devrait se traduire pour l'entité par une sortie de ressources représentatives d'avantages économiques.
- Les capitaux propres sont l'intérêt résiduel dans les actifs de l'entité après déduction de tous ses passifs.

**3-1-2-Les éléments du compte de résultat :** les éléments directement liés à l'évaluation du résultat sont les produits et les charges. La comptabilisation et l'évaluation des produits et des charges, et par conséquent du résultat, dépendent en partie des concepts de capital et de maintien du capital utilisés par l'entreprise pour préparer ses états financiers.

-Les produits sont les accroissements d'avantages économiques au cours de la période comptable, sous forme d'entrées ou d'accroissements d'actifs ou de diminutions de passifs, qui ont pour résultat l'augmentation des capitaux propres autres que l'augmentation provenant des contributions des propriétaires du capital.

-Les charges sont des diminutions d'avantages économiques au cours de la période comptable, sous forme de sorties ou de diminutions d'actifs, ou de survenance de passifs, qui ont pour résultat de faire diminuer les capitaux propres autrement que par les distributions aux propriétaires du capital<sup>26</sup>.

**3-2-La comptabilisation des éléments des états financiers :** la comptabilisation est le processus consistant à incorporer dans le bilan ou dans le compte de résultat un article qui satisfait aux définitions des éléments ci-avant (actifs, passifs, capitaux propres, produits et charges), et aux critères de comptabilisation de l'IASB.

Ainsi, un article qui satisfait à la définition d'un élément doit être comptabilisé si :

-il est probable que tout avantage économique futur qui lui est lié ira à l'entreprise ou en proviendra ;

-il a un coût ou une valeur qui peut être évalué de façon fiable<sup>27</sup>.

Le cadre conceptuel de l'IASB précise qu'un article qui possède les caractéristiques essentielles d'un élément mais qui ne satisfait pas aux critères de comptabilisation peut néanmoins mériter une information dans les notes annexes, textes explicatifs ou tableaux supplémentaires. Cette disposition est appropriée lorsque la connaissance de cet article est considérée comme pertinente pour l'évaluation de la situation financière, de la performance et des variations de la situation financière d'une entreprise par les utilisateurs des états financiers.

**3-3-L'évaluation des éléments des états financiers :** l'évaluation est le processus consistant à déterminer les montants monétaires auxquels les éléments des états financiers vont être comptabilisés et inscrits au bilan et au compte de résultat. Cette disposition implique le choix d'une convention appropriée d'évaluation, qui peut être selon le cadre conceptuel de l'IASB le coût historique, le coût actuel, la valeur de réalisation, ou encore la valeur actualisée.

---

<sup>26</sup> LE VROUC'H-MEOUCHY Joëlle, VAN GREUNING Hennie, KOEN Marius, **Normes comptables internationales guide pratique**, Editions The World Bank / FIDEF, Washington, 2003, P7.

<sup>27</sup> BRUN Stéphane, Op.cit, P44.

**3-3-1-Le coût historique :** les actifs sont comptabilisés pour le montant de trésorerie ou d'équivalents de trésorerie payé, ou pour la juste valeur de la contrepartie donnée pour les acquérir au moment de leur acquisition.

Les passifs sont comptabilisés pour le montant des produits reçus en échange de l'obligation, ou dans certaines circonstances (par exemple les impôts sur le résultat), pour le montant de trésorerie ou d'équivalents de trésorerie que l'on s'attend à verser pour éteindre le passif dans le cours normal de l'activité.

**3-3-2-Le coût actuel :** les actifs sont comptabilisés pour le montant de trésorerie ou d'équivalents de trésorerie qu'il faudrait payer si le même actif ou un actif équivalent était acquis actuellement. Les passifs sont comptabilisés pour le montant non actualisé de trésorerie ou d'équivalents de trésorerie qui serait nécessaire pour régler l'obligation actuellement.

**3-3-3-La valeur de réalisation (de règlement) :** les actifs sont comptabilisés pour le montant de trésorerie ou d'équivalents de trésorerie qui pourrait être obtenu actuellement en vendant l'actif lors d'une sortie volontaire. Les passifs sont comptabilisés pour leur valeur de règlement, c'est à dire pour les montants non actualisés de trésorerie ou d'équivalents de trésorerie que l'on s'attendrait à payer pour éteindre des passifs dans le cours normal de l'activité.

**3-3-4-La valeur actualisée :** les actifs sont comptabilisés pour la valeur actualisée des entrées nettes futures de trésorerie que l'élément génère dans le cours normal de l'activité. Les passifs sont comptabilisés à la valeur actualisée des sorties de trésorerie nettes futures que l'on s'attend à devoir consentir pour éteindre les passifs dans le cours normal de l'activité<sup>28</sup>.

**3-4-Les concepts de capital et de maintien du capital :** on peut retenir soit une conception financière du capital, soit une conception physique. Le choix du concept de capital doit être fondé sur les besoins des utilisateurs des états financiers :

-un concept financier de capital doit être adopté si les utilisateurs des états financiers sont d'abord concernés par le maintien du capital nominal investi ou par le pouvoir d'achat du capital investi ;

-si, en revanche, le principal souci des utilisateurs est la capacité opérationnelle de l'entreprise, il faut utiliser un concept physique du capital.

Le concept choisi conditionne les modalités de la mesure des performances de l'entreprise et de son bénéfice.

---

<sup>28</sup> Loc.cit.



**3-4-1-La conception financière du capital :** selon un concept financier du capital, tel que celui de l'argent investi ou du pouvoir d'achat investi, le capital est synonyme de l'actif net ou de capitaux propres de l'entreprise. En ce cas, un bénéfice est obtenu uniquement lorsque le montant financier (ou en argent) de l'actif net à la clôture de l'exercice dépasse le montant financier (ou en argent) de l'actif net à l'ouverture de l'exercice, après exclusion de toute distribution aux propriétaires et de toute contribution de la part de ces propriétaires au cours de l'exercice. Le maintien du capital financier peut être évalué soit en unités monétaires nominales, soit en unités de pouvoir d'achat constant.

**3-4-2-La conception physique du capital :** selon un concept physique du capital, telle que la capacité opérationnelle, le capital est considéré comme la capacité productive de l'entreprise, fondée, par exemple, sur les unités produites par jour.

**3-4-3-Le maintien du capital et la détermination du bénéfice :** le concept de maintien du capital fournit le lien entre les deux concepts de capital et les concepts de résultat, parce qu'il fournit le point de référence pour l'évaluation du résultat ; c'est un préalable nécessaire pour distinguer la rentabilité sur le capital d'une entreprise et la rentabilité de son capital.

La principale différence entre les deux concepts de maintien du capital est le traitement des effets des changements de prix des actifs et des passifs.

**a-**Selon le concept de maintien du capital financier, lorsque le capital est défini en termes d'unités monétaires nominales, le bénéfice représente l'accroissement du capital nominal en argent au cours de l'exercice. Ainsi, les accroissements des prix des actifs détenus au cours de l'exercice sont, conceptuellement, des bénéfices.

**b-**Selon le concept de maintien du capital physique, lorsque le capital est défini en termes de capacité productive physique, le bénéfice représente l'accroissement de ce capital au cours de l'exercice. Tous les changements de prix affectant les actifs et les passifs de l'entreprise sont considérés comme des changements de l'évaluation de la capacité productive physique de l'entreprise. En conséquence, ils sont traités comme des ajustements de maintien du capital qui font partie des capitaux propres, et non pas comme des bénéfices<sup>29</sup>.

---

<sup>29</sup> MAILLET Catherine, Op.cit, PP 31-32.

#### **4-Le référentiel IAS/IFRS :**

Par définition, un référentiel comptable est un tout indissociable constitué par un cadre conceptuel, des normes comptables et des interprétations de ces normes.

Le référentiel IAS/IFRS représente donc :

- le cadre conceptuel de l'IASB qui comprend en particulier les principes comptables à respecter ;
- les normes comptables internationales dites IAS existant actuellement ;
- les nouvelles normes internationales d'information financière dites IFRS ;
- les interprétations se rapportant aux normes : interprétations du SIC et interprétations de l'IFRIC.

**4-1-Les normes IAS/IFRS :** les normes IAS/IFRS en vigueur au 1<sup>er</sup> janvier 2006 sont les suivantes :

- IAS 1 : Présentation des états financiers.
- IAS 2 : Stocks.
- IAS 7 : Tableaux des flux de trésorerie.
- IAS 8 : Méthodes comptables, changements d'estimations comptables et erreurs.
- IAS 10 : Evènements postérieurs à la date de clôture.
- IAS 11 : Contrats de construction.
- IAS 12 : Impôts sur le résultat.
- IAS 14 : Information sectorielle.
- IAS 16 : Immobilisations corporelles.
- IAS 17 : Contrats de location.
- IAS 18 : Produits des activités ordinaires.
- IAS 19 : Avantages du personnel.
- IAS 20 : Comptabilisation des subventions publiques et informations à fournir sur l'aide publique.
- IAS 21 : Effets des variations des cours des monnaies étrangères.
- IAS 23 : Coûts d'emprunt.
- IAS 24 : Information relative aux parties liées.
- IAS 26 : Comptabilité et rapports financiers des régimes de retraite.
- IAS 27 : Etats financiers consolidés et individuels.
- IAS 28 : Participations dans des entreprises associées.
- IAS 29 : Information financière dans les économies hyper inflationnistes.
- IAS 30 : Informations à fournir dans les états financiers des banques et des institutions financières assimilées.

- IAS 31 : Participations dans des coentreprises.
- IAS 32 : Instruments financiers : Informations à fournir et présentation.
- IAS 33 : Résultat par action.
- IAS 34 : Information financière intermédiaire.
- IAS 36 : Dépréciation d'actifs.
- IAS 37 : Provisions, passifs éventuels et actifs éventuels.
- IAS 38 : Immobilisations incorporelles.
- IAS 39 : Instruments financiers : comptabilisation et évaluation.
- IAS 40 : Immeubles de placement.
- IAS 41 : Agriculture.
- IFRS 1 : Première adoption des normes d'information financière internationales.
- IFRS 2 : Paiements en actions et assimilés.
- IFRS 3 : Regroupements d'entreprises.
- IFRS 4 : Contrats d'assurance.
- IFRS 5 : Actifs non courants destinés à être cédés et abandons d'activités.
- IFRS 6 : Prospection et évaluation de ressources minérales.

Les normes IAS 3, 4, 5, 6, 9, 13, 15, 22, 25 et 35 ont été supprimées ou remplacées.

La norme IFRS 7 (Instruments financiers : Informations à fournir) entrera en vigueur le 1<sup>er</sup> janvier 2007. Elle annulera et remplacera IAS 30 et IAS 32 pour la partie relative aux obligations d'informations requises. A partir de 2007, IAS 32 s'intitulera « Instruments financiers : présentation ».

La norme IAS 1 a été amendée par un texte de l'IASB du 18 août 2005 concernant les informations à fournir sur le capital. Ces nouvelles dispositions entreront en vigueur à partir du 1<sup>er</sup> janvier 2007<sup>30</sup>.

Nous verrons dans le second et troisième chapitre les normes en vigueur au 1<sup>er</sup> janvier 2006 de manière plus détaillée.

**4-2-Les interprétations SIC/IFRIC :** les interprétations SIC/IFRIC en vigueur au 1<sup>er</sup> janvier 2006 sont les suivantes :

- SIC 7 : Introduction de l'Euro. Elle fait référence à IAS 21.
- SIC 10 : Aide publique – Absence de relation spécifique avec des activités opérationnelles.  
Elle fait référence à IAS 20.
- SIC 12 : Consolidation – Entités ad hoc. Elle fait référence à IAS 27.
- SIC 13 : Entités contrôlées conjointement – Apports non monétaires par des  
co-entrepreneurs. Elle fait référence à IAS 31.

<sup>30</sup> www.focusifrs.com

- SIC 15 : Avantages dans les contrats de location simple. Elle fait référence à IAS 17.
- SIC 21 : Impôts sur le résultat – Recouvrement des actifs non amortissables réévalués. Elle fait référence à IAS 12.
- SIC 25 : Impôts sur le résultat – changements de statut fiscal d’une entreprise ou de ses actionnaires. Elle fait référence à IAS 12.
- SIC 27 : Evaluation de la substance des transactions comportant des opérations ayant la forme juridique d’un contrat de location. Elle fait référence à IAS 17 et 18.
- SIC 29 : Informations à fournir – Accords de concessions de services. Elle fait référence à IAS 1.
- SIC 31 : Comptabilisation des produits – Opérations de troc publicitaire. Elle fait référence à IAS 18.
- SIC 32 : Immobilisations incorporelles – Coûts liés aux sites Web . Elle fait référence à IAS 38.
- IFRIC 1 : Variation des passifs existants relatifs aux coûts de démantèlement, à la remise en état et similaires. Elle fait référence à IAS 1, 8, 16, 23, 36, 37.
- IFRIC 2 : Parts sociales des entités coopératives et instruments similaires. Elle fait référence à IAS 32 et 39.
- IFRIC 4 : Déterminer si un accord contient un contrat de location. Elle fait référence à IAS 8, 16, 17 et 38.
- IFRIC 5 : Droits aux intérêts émanant de fonds de gestion dédiés au démantèlement, à la remise en état et à la réhabilitation de l’environnement. Elle fait référence à IAS 37 et 39.
- IFRIC 6 : Passifs résultant de la participation à un marché spécifique- Déchets d’équipements électriques et électroniques. Elle fait référence à IAS 37.
- IFRIC 7 : Modalités pratiques de retraitement des états financiers selon IAS 29. Elle fait référence à IAS 12 et 29.
- IFRIC 8 : Champ d’application d’IFRS 2. Elle fait référence à IAS 8 et IFRS 2.

Les interprétations SIC 1, 2, 3, 4, 5, 6, 8, 9, 11, 14, 16, 17, 18, 19, 20, 22, 23, 24, 26, 28, 30, 33, 34 sont devenues sans effet depuis la publication ou la révision de certaines normes, tout comme IFRIC 3 qui a été retirée par l’IASB en juin 2005 suite à la recommandation négative formulée par l’EFRAG auprès du Comité de réglementation européen, l’ARC.

**4-3-Les projets :** un certain nombre de projets sont au programme de l'IASB. On notera parmi les plus importants, l'amendement d'IAS 37 et d'IAS 19, l'amendement d'IAS 27, l'amendement d'IFRS 3 et surtout le document de discussion sur le rapport de gestion. On notera également que des projets d'interprétations sont au programme du Comité d'interprétation IFRIC<sup>31</sup>. Tous ces travaux verront le jour dans les prochains mois.

Cela prouve que le référentiel IAS/IFRS est un référentiel en évolution permanente et il appartient aux pays qui l'adoptent d'être toujours à la page, sous peine de voir leur réglementation dévier de celle du référentiel de l'IASB.

---

<sup>31</sup> [www.focusifrs.com](http://www.focusifrs.com)

## **Conclusion :**

La comptabilité a été marquée durant le 20<sup>ème</sup> siècle par le phénomène de la normalisation ; d'abord au niveau de chaque pays, c'est à dire la normalisation nationale qui est apparue aux Etats-Unis, ensuite au niveau international, c'est à dire la normalisation comptable internationale. C'est désormais l'IASB qui a la charge de cette dernière avec ses standards ou normes comptables.

La normalisation comptable internationale présente plusieurs avantages. Elle permet, en supprimant les différences entre pays, d'améliorer la transparence et la comparabilité des états financiers des entreprises, d'obtenir des comptes clairs et intelligibles, de faciliter la cotation boursière des entreprises sur les places du monde entier, d'obtenir et restaurer la confiance des investisseurs et enfin, d'offrir un référentiel comptable aux pays qui en sont dépourvues.

Mais si la normalisation comptable internationale présente des avantages certains, il n'en demeure pas moins qu'elle a aussi ses inconvénients qui remettent en cause les arguments en sa faveur cités ci-dessus et les travaux mêmes de l'IASB. En effet, contre la normalisation comptable internationale, on peut invoquer le fait qu'elle rompt des équilibres sociaux qui ont mis des années à s'établir, qu'elle ne tient pas compte du rôle spécifique de la comptabilité de chaque pays, qu'elle est onéreuse, que ses coûts sont supportés essentiellement par les petites et moyennes entreprises, alors que les bénéfices reviennent en grande partie aux grandes sociétés. On peut invoquer aussi que les dépenses en matière de formation et de documentation sont très importantes. Par ailleurs, les conséquences de l'accord de Norwalk d'octobre 2002, conclu entre le FASB et l'IASB, risquent de se concrétiser par un alignement des futures règles IAS/IFRS sur le système américain.

Si la question de la normalisation comptable internationale ne se pose peut être pas pour les sociétés cotées, il importe cependant pour chaque pays voulant adopter le référentiel IAS/IFRS, d'opérer un arbitrage entre ses avantages et ses inconvénients en ce qui concerne son application pour les comptes individuels et surtout pour ceux des PME/PMI. Les solutions adoptées à cet égard diffèrent d'un pays à l'autre. Certains pays, par exemple, ont gardé leurs propres règles (référentiel) pour les comptes individuels. D'autres ont opté pour une convergence progressive de leurs règles nationales vers ceux de l'IASB. Pour d'autres qui ont appliqué le référentiel IAS /IFRS aux comptes individuels, ils ont autorisé les très petites entités à appliquer un système simplifié, qui est moins contraignant que le système normal.

En tout état de cause, l'application du référentiel IAS/IFRS constitue pour les entreprises les appliquant pour la première fois un changement culturel et stratégique et pas seulement un simple retraitement de données financières. Les normes IAS/IFRS représentent un véritable bouleversement de la philosophie de la production de l'information financière.

# CHAPITRE 2

## LES NORMES D'INFORMATIONS

### FINANCIERES

## **Introduction :**

Nous avons vu dans le premier chapitre l'historique et l'évolution de la normalisation comptable internationale et l'organisme chargé de la promouvoir qui s'est imposé au plan international, en l'occurrence l'IASB. Nous avons également vu l'évolution de cet organisme, ses principes comptables et son fonctionnement, notamment le fameux « Due Process ».

Mais, l'étude de la normalisation comptable internationale en général et du référentiel IAS/IFRS en particulier ne peut s'envisager sans une étude du corps des normes, c'est à dire le contenu de chaque norme comptable IAS ou IFRS en vigueur. C'est cette étude qui permettra de connaître la philosophie de ce référentiel.

Toutefois, il faut savoir que l'étude de ce référentiel n'est certainement pas aisée à faire, en particulier à cause de la complexité des normes et du caractère volumineux de ce référentiel qui contient plus de mille pages. Il serait gageure de notre part de prétendre le résumer dans ce mémoire. Notre étude portera donc sur la présentation de ces normes de façon didactique et synthétique de manière à traiter les principales dispositions de chaque norme.

Nous commencerons tout d'abord, dans ce deuxième chapitre, par celles ayant trait à l'information financière, c'est à dire les normes dites d'informations financières.

La présentation de l'information financière occupe une place importante dans le référentiel IAS/IFRS, beaucoup plus importante que les sujets purement comptables. En effet, les nouvelles normes ne s'intitulent plus normes comptables internationales (IAS) mais normes d'informations financières internationales (IFRS). Les normes IAS/IFRS marquent la réconciliation entre la comptabilité et la finance.

L'étude des normes d'informations financières se fera à travers les trois sections suivantes qui composent ce chapitre :

Tout d'abord, nous commencerons par les normes de présentation de l'information financière dans la première section, en étudiant celles relatives aux états financiers d'une part, et celles traitant les informations complémentaires d'autre part.

Nous enchaînerons dans la deuxième section par les normes traitant le périmètre de reporting à travers les états financiers consolidés et la modification du périmètre.

Enfin, nous conclurons dans la troisième et dernière section par les normes sectorielles en distinguant le secteur financier et le secteur non financier.

Notons enfin, que chaque norme étudiée ci-après, sera présentée selon le triptyque suivant :

- objectif de la norme ;
- champ d'application ;
- principales caractéristiques.

Cette présentation permettra d'assimiler plus rapidement le contenu de chaque norme.



## II-LES NORMES D'INFORMATIONS FINANCIERES

### Section 1 : Les normes de présentation de l'information financière

La présentation de l'information financière appelée en anglais « Financial Reporting » a pris une place prépondérante dans le référentiel IAS/IFRS par rapport aux sujets purement comptables.

L'information financière concerne l'ensemble des états financiers, appelés en anglais « Financial Statements », et des opérations qui y sont retracées, que ce soit dans les comptes individuels ou consolidés.

L'information financière est plus spécifiquement traitée à travers les normes relatives aux états financiers et celles relatives aux informations supplémentaires.

**1-Les états financiers :** les normes relatives aux états financiers regroupent les états financiers proprement dits (IAS 1), les tableaux de flux de trésorerie (IAS 7), les changements de méthodes comptables (IAS 8), les événements postérieurs à la date de clôture influençant les états financiers (IAS 10) et la première adoption des normes d'information financière (IFRS 1).

#### 1-1-IAS 1 Présentation des états financiers (Presentation of Financial Statements)

Les états financiers doivent fournir des informations sur la situation financière, la performance et les flux de trésorerie qui sont utiles à la prise de décisions économiques. Ils doivent respecter toutes les normes IAS/IFRS et les interprétations SIC/IFRIC pour être qualifiés de conformes aux normes comptables internationales.

La dérogation à une norme ne peut s'effectuer que si son application, dans de rares circonstances, serait de nature à fausser l'image fidèle et donc, d'être en contradiction avec les objectifs du cadre conceptuel.

**1-1-1-Objectif :** l'objectif de la norme IAS 1 est de prescrire une base de présentation générale à tous les états financiers afin qu'ils soient comparables tant aux états financiers de l'entité pour les exercices antérieurs qu'aux états financiers d'autres entités.

**1-1-2-Champ d'application :** la norme IAS 1 s'applique à toutes les entités présentant des états financiers conformément aux normes comptables internationales, y compris les banques et les compagnies d'assurance. Les banques devront compléter les dispositions de la norme IAS 1 par les dispositions de la norme IAS 30 « Informations à fournir dans les états financiers des banques et des institutions financières assimilées ».

**1-1-3-Principales caractéristiques :** le conseil d'administration et/ou tout organe de direction de l'entité est responsable de la préparation et de la présentation des états financiers.

Les états financiers doivent être présentés selon les huit principes comptables suivants :

- l'image fidèle de la situation financière, de la performance financière et des flux de trésorerie d'une entité ;
- la conformité à toutes les dispositions de chaque norme applicable et de chaque interprétation applicable ;
- la continuité d'exploitation, sauf si la direction a l'intention, ou n'a pas d'autre solution réaliste que de liquider l'entité ou de cesser son activité ;
- la méthode de la comptabilité d'engagement, sauf pour les informations relatives aux flux de trésorerie ;
- la permanence dans la présentation et la classification d'un exercice à l'autre ;
- la présentation séparée dans les états financiers de tout élément significatif, sinon regroupement ;
- la non compensation des actifs et des passifs sauf si la compensation est autorisée par une norme ;
- les informations comparatives pour toutes les informations chiffrées, accompagnées si nécessaire d'informations sous forme narrative et descriptive.

**1-1-3-1-Identification et exercice :** les états financiers doivent être présentés au minimum une fois par an, et ils doivent être émis dans les six mois suivant la date de clôture de l'exercice. Ils doivent être distingués des autres informations, et chacune des composantes doit être clairement identifiée.

**1-1-3-2-Les composantes des états financiers :** un jeu complet d'états financiers comprend selon l'IASB :

- un bilan (balance sheet) ;
- un compte de résultat (income statement) ;
- un état de variation des capitaux propres (changes in equity statement) ;
- un tableau des flux de trésorerie (cash flow statement) ;
- les méthodes comptables et notes explicatives (accounting policies and notes) ou les notes annexes<sup>1</sup>.

Par ailleurs, les entités sont encouragées à présenter, en dehors des états financiers, un rapport de gestion décrivant et expliquant les principales caractéristiques de la performance financière et de la situation financière de l'entité, ainsi que les principales incertitudes auxquelles elle est confrontée.

---

<sup>1</sup> MAILLET Catherine, LE MANH Anne, Op.cit., PP 25-26.

**a-Le bilan :** au minimum, le bilan doit comporter des postes présentant les montants suivants :

- immobilisations corporelles ;
- immeubles de placement ;
- immobilisations incorporelles ;
- actifs financiers ;
- participations comptabilisées selon la méthode de la mise en équivalence ;
- actifs biologiques (pour les entités du secteur agricole) ;
- stocks ;
- clients et autres débiteurs ;
- trésorerie et équivalents de trésorerie ;
- fournisseurs et autres créditeurs ;
- actifs et passifs d'impôts ;
- provisions ;
- capital émis et réserves ;
- intérêts minoritaires ;
- passifs non-courants portant intérêts.

Chaque entité doit distinguer désormais, de manière obligatoire et non plus optionnelle, les éléments courants et non courants, sauf lorsqu'une présentation en fonction de la liquidité des actifs et passifs fournit une information plus fiable et plus pertinente.

**b-Le compte de résultat :** au minimum, le compte de résultat doit comporter les postes présentant les montants suivants :

- produits des activités ordinaires ;
- résultat opérationnel ;
- charges financières ;
- quote-part dans le résultat net des entités associées et des coentreprises comptabilisées selon la méthode de la mise en équivalence ;
- gains ou pertes après impôts liés aux activités abandonnées ;
- charges d'impôts sur le résultat ;
- résultat des activités ordinaires ;
- intérêts minoritaires ;
- résultat global ;
- résultat net de l'exercice (en distinguant la part relative aux intérêts minoritaires).

L'entité doit présenter, soit au compte de résultat, soit dans les notes annexes, une analyse selon une classification établie par nature ou par fonction des charges dans l'entité.

**c- L'état de variation des capitaux propres :** l'entité doit présenter séparément, un état présentant le passage des capitaux propres en début d'exercice à ceux de la clôture. Cet état doit détailler tous les éléments de variations suivants:

- le résultat net de l'exercice ;
- chacun des éléments de produits et de charges, de profits ou de pertes comptabilisés directement dans les capitaux propres, comme imposés par d'autres normes ou interprétations ainsi que le total de ces éléments ;
- pour chaque composant de capitaux propres, l'effet des changements de méthodes comptables et corrections d'erreurs comptabilisés en accord avec IAS 8.
- les montants des transactions sur le capital avec les propriétaires et les distributions aux propriétaires ;
- le solde des résultats accumulés non distribués (réserves et reports à nouveau) en début d'exercice et à la date de clôture, ainsi que les variations de l'exercice ;
- un rapprochement entre la valeur comptable en début et en fin d'exercice de chaque catégorie de capital, prime d'émission et réserve, en indiquant chaque élément de variation séparément.

**d-Les notes annexes aux états financiers:** les notes annexes aux états financiers d'une entité doivent :

- présenter des informations sur la base d'établissement des états financiers et sur les méthodes comptables spécifiques choisies et appliquées aux transactions et événements importants ;
- indiquer les informations imposées par les normes IAS/IFRS qui ne sont pas présentées par ailleurs dans les états financiers ;
- fournir des informations supplémentaires qui ne sont pas présentées dans le corps des états financiers et qui sont nécessaires à une image fidèle.

Chacun des postes du bilan, du compte de résultat, du tableau des flux de trésorerie et du tableau de variation des capitaux propres doit renvoyer à l'information correspondante dans les notes annexes.

La structure de présentation des notes annexes est la suivante :

- une déclaration de conformité aux normes comptables internationales<sup>2</sup> ;
- un résumé des bases d'évaluation et des méthodes comptables appliquées (et notamment les jugements exercés par les dirigeants et l'explication des hypothèses retenues lors de l'évaluation des actifs et passifs) ;
- des informations supplémentaires pour les éléments présentés dans chacun des états financiers ;

---

<sup>2</sup> BRUN Stéphan, Op.cit, P54.

-d'autres informations, dont les éventualités, les engagements et les informations non financières.

## **1-2-IAS 7 Tableaux des flux de trésorerie (Cash Flow Statements)**

Le tableau des flux de trésorerie est un document très important dans le référentiel international ; une norme entière lui est consacrée. On raisonne sur une notion universelle, la trésorerie, qui est la clé de voûte de l'analyse financière et qui reste neutre vis-à-vis des conventions comptables.

**1-2-1-Objectif :** l'objectif de la norme IAS 7 est d'imposer la fourniture d'une information sur l'historique des évolutions de trésorerie d'une entité au moyen d'un tableau des flux de trésorerie. Ce dernier permet de se faire une opinion sur les variations des actifs nets, la solvabilité et la liquidité de l'entité, la capacité de l'entité à générer de la trésorerie, sa capacité à exercer une influence sur le montant et le rythme des flux de trésorerie et enfin la valeur actuelle des flux de trésorerie futurs de différentes entités.

**1-2-2-Champ d'application :** pour l'IASB, le tableau des flux de trésorerie doit être présenté par toutes les entités appliquant le référentiel IAS/IFRS, comme partie intégrante des états financiers pour chaque exercice.

**1-2-3-Principales caractéristiques :** les flux de trésorerie sont les entrées et les sorties de trésorerie et d'équivalents de trésorerie.

La trésorerie se compose des disponibilités immédiates et comprend les soldes bancaires, les fonds de caisse et les dépôts à vue (y compris les dépôts bancaires remboursables à première demande).

Les équivalents de trésorerie correspondent aux placements à court terme très liquides, facilement convertibles en trésorerie et dont le risque de variation de valeur est négligeable. Leur terme ne doit pas dépasser trois mois en principe.

La présentation des flux de trésorerie de l'exercice est effectuée selon la nature de l'activité en :

- activités opérationnelles ;
- activités d'investissement ;
- activités de financement.

A partir de cette classification, le tableau doit faire ressortir l'analyse des variations de trésorerie au cours de l'exercice et fournir ainsi une information sur les évolutions historiques.

### **1-2-3-1-La classification :**

-Les activités opérationnelles sont les principales activités génératrices de produits de l'entité et toutes les autres activités qui ne sont pas des activités d'investissement ou de financement.

Ainsi, les flux de trésorerie liés à l'activité opérationnelle représentent l'indicateur clé du tableau et sont à présenter de préférence selon la méthode directe (présentation des entrées et sorties de trésorerie), plutôt qu'indirecte (résultat net ajusté des transactions sans effets de trésorerie).

-Les activités d'investissement sont l'acquisition et la sortie d'actifs à long terme et les autres placements qui ne sont pas inclus dans les équivalents de trésorerie.

-Les activités de financement sont les activités qui résultent des changements dans l'importance et la composition des capitaux propres et des emprunts de l'entité<sup>3</sup>.

**1-2-3-2-Les informations complémentaires :** pour améliorer la qualité de l'information, le tableau des flux doit être complété par certaines informations à fournir sur les flux de trésorerie provenant des catégories suivantes : les intérêts des dividendes, les impôts sur le résultat, les participations dans les filiales, des entités associées et des coentreprises et les acquisitions et cessions de filiales et autres unités d'exploitation.

**1-2-3-3-Les cas spécifiques :** pour les institutions financières, les flux peuvent être présentés dans de nombreux cas en montants nets (la trésorerie détenue pour le compte de clients, les éléments dont le rythme de rotation est rapide, les montants élevés et les échéances courtes), et certaines opérations de financement sont classées par nature en activités opérationnelles.

Les flux de trésorerie liés à des éléments extraordinaires doivent être classés selon la nature de l'activité à laquelle ils se rattachent.

### **1-3-IAS 8 Méthodes comptables, changements d'estimations comptables et erreurs (Accounting Policies, Changes in Accounting Estimates and Errors)**

Les méthodes comptables sont les principes, bases, conventions, règles et pratiques spécifiques appliqués par une entité pour établir et présenter ses états financiers.

**1-3-1-Objectif :** l'objectif de la norme IAS 8 est de prescrire les critères de sélection et d'application des méthodes comptables et de leurs changements.

**1-3-2-Champ d'application :** la norme IAS 8 doit être appliquée pour la distinction et la comptabilisation des changements de méthodes comptables, des changements d'estimations comptables et des corrections d'erreurs.

---

<sup>3</sup> OBERT Robert, **Le petit IFRS 2006/2007**, Editions Dunod, Paris, 2006, PP16-17.

### **1-3-3-Principales caractéristiques :**

**1-3-3-1-Les changements de méthodes comptables :** la norme IAS 8 distingue deux types de changements de méthodes :

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

Toutefois, le traitement de certains changements de méthode comptable provoqués à l'occasion de l'application d'une norme comptable internationale nouvelle peut être régi par des dispositions spécifiques (notamment transitoires) formulées dans la nouvelle norme. La norme IAS 8 distingue pour tous les autres changements un seul traitement de référence.

En cas d'adoption d'une nouvelle norme, si celle-ci ne comporte pas de dispositions transitoires, le changement de méthode comptable doit être mis en œuvre conformément au traitement des changements volontaires.

**Le traitement des changements volontaires :** un changement de méthode autre que celui dû à l'adoption d'une nouvelle norme et constaté conformément aux dispositions transitoires de ladite norme, doit être appliqué rétrospectivement. La situation des capitaux propres de la précédente période et les montants comparatifs de chacune des périodes précédentes retraitées doivent être ajustés (sauf si cela est impossible), comme si la nouvelle méthode comptable avait toujours été utilisée.

Le retraitement de l'information comparative pour une période précédente ne sera pas effectué si ce retraitement est irréalisable. Quand une information comparative relative à une période précédente ne peut être retraitée, la nouvelle méthode comptable doit être appliquée aux actifs et passifs au commencement de la prochaine période d'ajustement, et les ajustements correspondants doivent être présentés dans la balance des capitaux propres de la prochaine période.

Lorsqu'un changement de méthode comptable (changement provoqué par une nouvelle norme ou interprétation ou changement volontaire) a un effet significatif sur l'exercice, ou sur tout autre exercice antérieur présenté, ou est susceptible d'avoir un effet significatif sur les exercices ultérieurs, l'entité doit indiquer les éléments suivants :

- la nature et les raisons du changement ;
- le montant de l'ajustement pour l'exercice en cours et pour chaque exercice précédent présenté ;

-le montant de l'ajustement afférent aux exercices antérieurs à ceux qui sont inclus dans l'information comparative ;

-le fait que l'information comparative a été retraitée ou que son retraitement est impossible.

**1-3-3-2-Les changements d'estimations :** un changement d'estimation est défini par la norme IAS 8, comme un ajustement de la valeur comptable d'un actif ou d'un passif ou le montant d'une consommation périodique d'un actif qui résulte de l'estimation d'une situation présente, et dont on attend des bénéfices futurs, ou des obligations liées aux actifs et passifs. Les changements d'estimations résultent de nouvelles informations ou de nouveaux développements et non de corrections d'erreurs.

Les effets d'un changement d'estimation doivent être appliqués prospectivement et être inclus dans le compte de résultat :

-de la période du changement, si ce changement affecte cette période seulement ;

-de la période du changement et des périodes futures, si ce changement les affecte ensemble.

L'entité doit indiquer en note, la nature du changement d'estimation, ainsi que son impact sur le résultat de l'exercice et l'impact cumulé sur les résultats des exercices à venir. S'il est impossible d'estimer l'impact prévisionnel, l'entité indique ce fait en annexe<sup>4</sup>.

**1-3-3-3-Les corrections d'erreurs :** les erreurs sont, pour la norme IAS 8, des omissions ou autres faits découverts au cours d'un exercice et concernant un ou plusieurs exercices précédents. Le terme « erreurs » inclut les erreurs de calcul, les erreurs dans l'application des méthodes comptables, les mauvaises interprétations des faits, les oublis ainsi que les éléments frauduleux.

Pour la norme IAS 8, la correction d'une erreur doit être traitée rétrospectivement, comme si l'erreur n'avait pas été commise :

-en retraitement des montants correspondants des périodes auxquelles les erreurs sont survenues ;

-ou lorsque l'erreur est survenue avant la plus ancienne période présentée, en retraitement des capitaux propres de la plus ancienne période.

Les corrections d'erreurs font l'objet d'une correction dans les capitaux propres.

Les entités doivent indiquer dans leurs notes annexes les éléments suivants :

-la nature de l'erreur ;

-le montant de la correction au titre de l'exercice et de chaque exercice antérieur présenté ;

-le montant de la correction afférente aux exercices antérieurs à ceux qui sont inclus dans l'information comparative ;

-le fait que l'information comparative a été retraitée ou que son retraitement est impossible.

<sup>4</sup> FRYDLENDER Alain, PAGEZY Julien, Op.cit, P34.



## **1-4-IAS 10 Evènements postérieurs à la date de clôture (Events After the Balance Sheet Date)**

Selon l'IASB, les évènements postérieurs à la date de clôture sont les évènements, tant favorables que défavorables, qui se produisent entre la date de clôture des comptes et la date à laquelle la publication des états financiers est autorisée.

**1-4-1-Objectif :** l'objectif de la norme IAS 10 est de prescrire le moment où une entité doit ajuster ses états financiers, en fonction d'évènements postérieurs à la date de clôture, mais aussi les informations qu'elle doit fournir concernant la date de publication des états financiers et des évènements postérieurs à la date de clôture.

**1-4-2-Champ d'application :** la norme IAS 10 doit être appliquée à la comptabilisation des évènements postérieurs à la date de clôture et aux informations à fournir y afférent.

**1-4-3-Principales caractéristiques :** deux types d'évènements peuvent être distingués :

- les évènements donnant lieu à ajustement, car ils contribuent à confirmer des circonstances qui existaient à la date de clôture (l'évènement trouve son origine pendant l'exercice) ;
- les évènements ne donnant pas lieu à ajustement, qui indiquent des circonstances apparues postérieurement à la date de clôture.

**1-4-3-1-Le contenu :** les évènements postérieurs à la date de clôture incluent tous les évènements survenant jusqu'à la date à laquelle la publication des états financiers est autorisée, même si ces évènements se produisent après la publication de l'annonce des résultats ou d'autres informations financières choisies.

**1-4-3-2-L'autorisation de publication des états financiers :** le processus d'autorisation de publication des états financiers variera en fonction de la structure de gestion, des exigences réglementaires et des procédures suivies pour la préparation et la finalisation des états financiers. La date d'autorisation de la publication des états financiers est généralement la date à laquelle le Conseil d'administration autorise la publication .

**1-4-3-3-La comptabilisation et l'évaluation :** une entité doit ajuster ou non les montants comptabilisés dans ses états financiers pour refléter les évènements postérieurs à la date de clôture selon qu'ils donnent lieu ou pas à des ajustements.

**1-4-3-4-Le cas des dividendes :** si des dividendes sont votés après la date de clôture, mais avant l'approbation des états financiers, l'entité ne doit pas comptabiliser ces dividendes en tant que passifs à la date de clôture. Ces dividendes sont mentionnés dans les notes annexes aux états financiers conformément à IAS 1<sup>5</sup>.

---

<sup>5</sup> www.focusifrs.com

La norme IAS 10 impose également à une entité de ne pas établir ses états financiers sur une base de continuité d'exploitation si des événements postérieurs à la date de clôture indiquent que l'hypothèse de continuité d'exploitation n'est pas appropriée.

**1-4-3-5-Les informations à fournir :** la norme IAS 10 impose de fournir les informations suivantes :

- la date d'autorisation et de publication des états financiers (l'entité doit indiquer la date à laquelle la publication des états financiers a été autorisée et qui a donné cette autorisation), et si les propriétaires de l'entité ou d'autres ont le pouvoir de modifier les états financiers après leur publication, l'entité doit l'indiquer aussi ;
- la mise à jour des informations à fournir relatives à des situations qui existaient à la date de clôture, au vu de nouvelles informations que l'entité aurait reçu après la date de clôture ;
- les événements postérieurs à la date de clôture, importants mais ne donnant pas lieu à des ajustements<sup>6</sup>.

### **1-5-IFRS 1 Première application des normes d'information financière internationales (First-time Adoption of International Financial Reporting Standards)**

La première application des normes IAS/IFRS est un changement de méthodes comptables au sens de la norme IAS 8.

**1-5-1-Objectif :** l'objectif de la norme IFRS 1 consiste à s'assurer que les premiers états financiers IAS/IFRS d'une entité, ainsi que ses premiers états financiers intermédiaires, contiennent des informations de qualité élevée, qui :

- sont transparentes pour les utilisateurs et comparables pour tous les exercices présentés ;
- fournissent un point de départ approprié pour une comptabilité selon les normes IAS/IFRS ;
- peuvent être mises en place à un coût qui ne dépasse pas les avantages qu'en retireront les utilisateurs.

A terme, IFRS 1 devrait permettre de comparer aussi bien les données contenues dans les états financiers établis conformément aux IAS/IFRS par une entité les appliquant pour la première fois, qu'entre les états financiers de différentes entités les appliquant aussi pour la première fois à une date donnée et ce, du fait que les chiffres actuels et ceux fournis à titre comparatif seront fondés sur le même jeu de normes en vigueur au moment de la première application des IAS/IFRS.

---

<sup>6</sup> Brun Stéphan, Op.cit, P60.

**1-5-2-Champ d'application :** la norme IFRS 1 s'applique lorsqu'une entité applique les IFRS pour la première fois (appelée premier adoptant) par une déclaration explicite et sans réserve de conformité au référentiel IAS/IFRS.

Une entité applique la présente norme dans ses premiers états financiers en IAS/IFRS et à chaque rapport financier intermédiaire qu'elle présente le cas échéant selon la norme IAS 34 relative à une partie de l'exercice couvert par ses premiers états financiers en IAS/IFRS.

**1-5-3-Principales caractéristiques :**

**1-5-3-1-Comptabilisation et évaluation :** de façon générale, IFRS 1 exige :

-qu'une entité applique chaque IAS/IFRS en vigueur à la date de reporting (de clôture ou de fin de période) de ses premiers états financiers en IAS/IFRS ;

-l'établissement obligatoire d'un bilan d'ouverture en IAS/IFRS (point de départ de la comptabilité en IAS/IFRS) à la date de transition aux IAS/IFRS avec le comparatif de l'exercice précédent retraité selon les normes IAS/IFRS de manière rétrospective.

En résumé, le bilan d'ouverture en IAS/IFRS d'une entité doit :

-inclure tous les actifs et passifs dont les IAS/IFRS imposent la comptabilisation ;

-exclure tous les actifs et passifs dont les IAS/IFRS n'autorisent pas la comptabilisation ;

-reclasser les actifs et passifs conformément aux IAS/IFRS ;

-appliquer les IAS/IFRS pour évaluer tous les actifs et passifs comptabilisés.

**1-5-3-2-Principe général :** la norme IFRS 1 prévoit que l'ensemble des normes et interprétations doivent être appliquées au bilan d'ouverture et aux périodes comparatives présentées en IAS/IFRS, de manière rétrospective (comme si les normes avaient toujours été appliquées), dans leur version la plus récente, c'est à dire leur version en vigueur à la date de clôture des premiers états financiers en IAS/IFRS.

Tous les retraitements effectués pour l'élaboration du bilan d'ouverture en IAS/IFRS doivent être constatés en capitaux propres.

**1-5-3-3-Les exemptions et les interdictions limitées :** la norme IFRS 1 précise cependant, que dans des domaines donnés, elle autorise des exemptions limitées à l'exigence de rétrospectivité des normes pour des raisons pratiques, ou lorsque les coûts de conformité risquent, très probablement, de surpasser les avantages procurés aux utilisateurs des états financiers.

Par ailleurs, la norme IFRS 1 interdit également l'application rétrospective des IAS/IFRS dans certains domaines, en particulier ceux où l'application rétrospective exigerait de la direction des jugements relatifs à des conditions passées, alors que le résultat d'une transaction particulière est déjà connu.

Les interdictions prévues par la norme concernent les domaines suivants :

- la dé-comptabilisation des instruments financiers ;
- la reconnaissance des couvertures ;
- le maintien des estimations antérieures ;
- le classement en actifs non-courants destinés à être cédés.

**1-5-3-4-Les informations à fournir :** la norme IFRS 1 impose d'indiquer dans les notes annexes :

- l'impact de la transition du référentiel antérieur aux IAS/IFRS sur la situation financière, la performance et les flux de trésorerie publiés antérieurement par l'entité ;
- le rapprochement entre les capitaux propres puis les résultats présentés selon le référentiel comptable antérieur et ses capitaux propres présentés selon les IAS/IFRS ;
- des informations sur les retraitements nécessaires aux états financiers d'ouverture et sur l'éventuelle utilisation de la juste valeur.

**2-Les informations complémentaires (supplémentaires) :** les normes relatives aux informations supplémentaires fournies par l'entité aux utilisateurs des états financiers regroupent l'information sectorielle (IAS 14), les parties liées (IAS 24), le résultat par action (IAS 33) et l'information sur les comptes intermédiaires (IAS 34).

### **2-1-IAS 14 Information sectorielle (Segment Reporting)**

Un grand nombre d'entités vend des lignes de produits et de services ou opère dans des zones géographiques qui présentent des taux de rentabilité, des possibilités de croissance, des perspectives d'avenir et des risques différents. L'information sectorielle fournit des données chiffrées par secteur d'activité et/ou par zone géographique. Elle permet de réconcilier l'information comptable opérationnelle par métier et l'information comptable consolidée. Elle rapproche ainsi des informations managériales aux informations financières.

**2-1-1-Objectif :** l'objectif de la norme IAS 14 est d'établir les principes de la communication d'une information sectorielle concernant :

- l'information sur les différentes lignes de produits et services que propose une entité ;
- les différentes zones géographiques dans lesquelles elle opère.

Ceci est utile pour aider les utilisateurs des états financiers à comprendre la performance passée de l'entité, à évaluer les risques et la rentabilité de l'entité, et à porter des jugements s'appuyant sur une meilleure information.

**2-1-2-Champ d'application :** cette norme s'applique aux entités dont les titres de capitaux propres ou d'emprunts sont négociés sur un marché organisé, ainsi qu'aux entités dont les titres de capitaux propres ou d'emprunts sont en cours d'émission sur un marché public de valeurs mobilières. Une société mère ne fournit une information sectorielle que sur la base des états financiers consolidés. Si une entité dont les titres ne sont pas négociés sur un marché organisé décide de fournir spontanément une information sectorielle dans ses états financiers, elle doit se conformer à toutes les dispositions de la présente norme.

### **2-1-3-Principales caractéristiques :**

#### **2-1-3-1-Définitions :**

**2-1-3-1-1-Le secteur d'activité :** un secteur d'activité est une composante distincte d'une entité qui est engagée dans la fourniture d'un produit ou service unique ou d'un groupe de produits ou services liés, et qui est exposée à des risques et une rentabilité différents des risques et de la rentabilité des autres secteurs d'activité.

**2-1-3-1-2-Le secteur géographique :** un secteur géographique est une composante distincte d'une entité engagée dans la fourniture de produits ou de services dans un environnement économique particulier, et exposée à des risques et une rentabilité différents des risques et de la rentabilité des autres secteurs d'activité opérant dans d'autres environnements économiques<sup>7</sup>.

**2-1-3-2-La présentation :** la norme IAS 14 impose la présentation en annexe aux états financiers d'une information par secteur d'activité et par zone géographique, dont le nombre est fonction de seuils de taille. Pour chaque secteur identifié, l'entité produit un certain nombre d'informations très détaillées.

**2-1-3-3-La notion de premier et second niveau de l'information sectorielle :** la norme IAS 14 prévoit la distinction de deux niveaux d'information sectorielle : le niveau primaire et le niveau secondaire, avec une moindre exigence d'informations pour les secteurs de second niveau.

L'identification qualitative des niveaux de l'information s'effectuera à partir de :

- la source et la nature principale des risques et la rentabilité d'une entité, pour déterminer si son premier niveau d'information sectorielle est le secteur d'activité ou le secteur géographique ;
- puis de l'organisation interne de l'entité et son système d'information financière.

Ainsi, par exemple, si les risques et taux de rentabilité de l'entité sont affectés principalement par les différences entre les produits et les services qu'elle offre, son premier niveau

---

<sup>7</sup> OBERT Robert, **Pratique des normes IAS/IFRS**, Op.cit, P452.

d'information sectorielle doit être par secteur d'activité, les informations de deuxième niveau étant présentées par secteur géographique.

**2-1-3-4-L'identification quantitative par secteur :** pour savoir si une information est requise pour un secteur donné, la norme IAS 14 prévoit des seuils. Un secteur d'activité ou un secteur géographique est un secteur à présenter si les conditions suivantes sont remplies :

- la majorité de ses ventes (produits) est réalisée avec des clients externes à l'entité ;
- le produit provenant des ventes, le résultat sectoriel, ou les actifs sont supérieurs ou égaux à 10% des montants respectifs de tous les secteurs (du total consolidé).

Si le produit total provenant des clients externes de tous les secteurs à présenter représente moins de 75% du chiffre d'affaires total de l'entité, des secteurs supplémentaires doivent être identifiés et présentés jusqu'à ce que ce niveau de 75% soit atteint<sup>8</sup>. L'entité peut ainsi regrouper plusieurs secteurs internes qui satisfont aux conditions générales mais qui n'atteignent aucun des trois seuils prévus. Seuls les secteurs n'atteignant aucun des trois seuils peuvent être combinés ensemble. Les secteurs ainsi agrégés doivent avoir les mêmes caractéristiques économiques : performances financières voisines sur le long terme, caractéristiques identiques par rapport à la définition générale d'un secteur.

Les secteurs qui ne sont pas isolables ou combinables sont inclus en tant qu'élément de rapprochement non affecté. Les activités en cours de cession ou d'abandon à la fin de l'exercice seront présentées dans une colonne distincte.

**2-1-3-5-Les informations à fournir :** l'information à fournir sur le secteur primaire doit comprendre :

- le chiffre d'affaires (ventes) externe et intersectoriel ;
- le résultat sectoriel ;
- les éléments de l'actif et du passif sectoriels ;
- le coût des immobilisations corporelles et incorporelles acquises au cours de l'exercice ;
- les dotations aux amortissements et provisions ;
- les autres charges non monétaires ;
- les gains, les pertes et les investissements réalisés dans les entités mises en équivalence et dans les entités associées ;
- un rapprochement entre l'information des secteurs à présenter et les états financiers consolidés en terme de produit, de résultat, d'actifs et de passifs sectoriels.

L'information à fournir sur le secteur secondaire doit comprendre :

- le chiffre d'affaires externe et intersectoriel ;
- les éléments de l'actif sectoriel ;

---

<sup>8</sup> LE VROUC'H-MEOUCHY Joëlle, VAN GREUNING Hennie, KOEN Marius, Op.cit, P46.

-le coût des immobilisations corporelles et incorporelles acquises au cours de l'exercice.

D'autres informations sont requises selon la norme, comme par exemple la base des prix de transferts intra-sectoriels, les types de produits et services de chaque activité ou bien la composition de chaque secteur géographique.

## **2-2- IAS 24 Information relative aux parties liées (Related Party Disclosures)**

Des parties sont considérées comme liées si une partie peut contrôler l'autre partie ou exercer une influence notable sur l'autre partie lors de la prise de décisions financières et opérationnelles.

Les relations entre parties liées procèdent de la vie normale des affaires mais peuvent avoir un effet sur la situation financière et les résultats opérationnels de l'entité présentant les états financiers.

**2-2-1-Objectif :** l'objectif de la norme IAS 24 est de prescrire le traitement de l'information à fournir relative aux transactions entre une entité qui présente des états financiers et les parties qui lui sont liées.

**2-2-2-Champ d'application :** la norme doit être appliquée pour le traitement des parties liées et des transactions entre une entité présentant les états financiers et les parties qui lui sont liées. Les dispositions de la présente norme s'appliquent aux états financiers de toutes les entités qui en présentent.

### **2-2-3-Principales caractéristiques :**

La présente norme ne traite que des relations entre parties liées, c'est à dire :

- les sociétés holdings et les filiales directes et indirectes (même celles détenues à 100%) ;
- les entités associées ;
- les personnes physiques détenant directement ou indirectement une part des droits de vote permettant d'exercer une influence notable sur l'entité ;
- les principaux dirigeants (directeurs, cadres) ;
- les entités dans lesquelles un actionnaire ou un administrateur ou un dirigeant commun peut exercer une influence notable ;
- les parties qui exercent un contrôle conjoint sur l'entité ainsi que les parties dans lesquelles l'entité exerce un contrôle conjoint.

Lorsqu'on considère toutes les possibilités de relations entre parties liées, il faut prêter attention à la substance des relations, et pas seulement à leur forme juridique.

**Les informations à fournir :** les états financiers doivent fournir les éléments d'informations suivants :

-lorsqu'il y a une situation de contrôle, des informations sur les relations entre parties liées doivent être fournies, qu'il y ait eu ou non des transactions entre les parties liées ;

-si des transactions ont eu lieu entre les parties liées, l'entité présentant les états financiers doit indiquer (par catégories détaillées de parties liées) :

- ❖ la nature des relations entre les parties liées ;
- ❖ les types de transactions ;
- ❖ les éléments des transactions nécessaires à la compréhension des états financiers, incluant normalement :

a-une indication du volume des transactions, soit en montant, soit en proportion,

b-le montant des transactions et soldes existants<sup>9</sup>.

Les entités doivent aussi fournir des informations relatives à la rémunération de leurs principaux dirigeants.

### **2-3-IAS 33 Résultat par action (Earnings Per Share)**

Le terme « actions » est différencié par l'IASB selon qu'il s'agisse d'une action ordinaire ou potentielle.

Une action ordinaire est un instrument de capitaux propres qui est subordonné à toutes les autres catégories d'instruments de capitaux propres.

Une action ordinaire potentielle est un instrument financier ou autre contrat qui peut donner droit à son détenteur à des actions ordinaires. Il s'agit par exemple, des bons de souscription d'actions ou d'obligations convertibles en actions.

**2-3-1-Objectif :** l'objectif de la norme IAS 33 est de prescrire les principes de détermination et de présentation du résultat par action pour améliorer les comparaisons de performance :

- entre différentes entités sur le même exercice ;
- entre différents exercices pour la même entité.

**2-3-2-Champ d'application :** la norme IAS 33 doit être appliquée par les entités dont les actions ordinaires ou les actions ordinaires potentielles sont cotées, et par les entités qui sont dans un processus d'émission d'actions ordinaires ou d'actions ordinaires potentielles sur des marchés publics de valeurs mobilières. Les entités non cotées peuvent publier le résultat par action à condition qu'elles se conforment aux dispositions de la norme IAS 33.

---

<sup>9</sup> BRUN Stéphan, Op.cit, P65.



### 2-3-3-Principales caractéristiques :

La norme distingue deux types de résultat par action ; le résultat de base par action et le résultat dilué par action.

**2-3-3-1-Le résultat de base par action :** le résultat de base par action doit être calculé en divisant le résultat net de l'exercice attribuable aux actionnaires ordinaires (après déduction de toutes les charges y compris la charge d'impôt, les éléments extraordinaires, les intérêts minoritaires, les dividendes préférentiels) par le nombre moyen pondéré d'actions ordinaires en circulation au cours de l'exercice.

$$\text{Résultat de base par action} = \frac{\text{Résultat net de l'exercice attribuable aux actionnaires ordinaires (a)}}{\text{Nombre moyen pondéré d'actions ordinaires en circulation au cours de l'exercice (b)}}$$

**(a):** après déduction des dividendes préférentiels.

**(b):** nombre d'actions ordinaires en début d'exercice ajusté des variations de capital pondérées en fonction du temps (prorata temporis).

**2-3-3-2-Le résultat dilué par action :** pour le calcul du résultat dilué par action, le bénéfice net attribuable aux actionnaires ordinaires et le nombre moyen pondéré d'actions en circulation doivent être ajustés des effets de toutes les actions ordinaires potentielles dilutives. Le résultat net doit être ajusté de l'effet après impôt de tout dividende, intérêt ou tout autre changement dans les produits ou les charges qui résulterait de la conversion des actions ordinaires potentielles.

Le nombre d'actions ordinaires doit être le nombre moyen pondéré d'actions ordinaires majoré du nombre moyen pondéré d'actions ordinaires qui seraient émises lors de la conversion en actions ordinaires de toutes les actions ordinaires potentielles dilutives<sup>10</sup>.

$$\text{Résultat dilué par action} = \frac{\text{Résultat net attribuable aux actionnaires ordinaires ajusté des effets de toutes les actions ordinaires potentielles dilutives}}{\text{Nombre moyen pondéré d'actions en circulation ajusté des effets de toutes les actions ordinaires potentielles dilutives}}$$

**2-3-3-3-Résultat de base ou résultat dilué ajusté :** si le nombre d'actions ordinaires ou d'actions ordinaires potentielles en circulation augmente à la suite d'une capitalisation ou d'une émission d'actions gratuites, ou d'un fractionnement d'actions, ou diminue à la suite

<sup>10</sup> FRYDLENDER Alain, PAGEZY Julien, Op.cit, P201.

d'un regroupement d'actions, le calcul du résultat par action, de base ou dilué, est ajusté de façon rétrospective pour tous les exercices présentés.

**2-3-3-4-La présentation :** une entité doit présenter le résultat de base par action et le résultat dilué par action (même si les montants indiqués sont négatifs) au compte de résultats pour chaque catégorie d'actions ordinaires qui a des droits différents dans la répartition du bénéfice net de l'entité. Le résultat de base et le résultat dilué doivent, en cas d'abandon d'activités, être analysés en résultat par action des activités maintenues et résultat par action des activités abandonnées.

**2-3-3-5-Les informations à fournir :** dans ses notes annexes, l'entité doit indiquer les informations suivantes :

- les montants utilisés aux numérateurs dans le calcul du résultat de base et du résultat dilué par action et un rapprochement de ces montants avec le résultat net de l'exercice ;
- le nombre moyen pondéré d'actions ordinaires utilisé au dénominateur dans le calcul du résultat de base et du résultat dilué par action et un rapprochement de ces dénominateurs l'un avec l'autre<sup>11</sup>.

#### **2-4-IAS 34 Information financière intermédiaire (Interim Financial Reporting)**

La période intermédiaire désigne une période de rapport financier d'une durée inférieure à celle de l'exercice. Le rapport financier intermédiaire désigne un rapport financier contenant un jeu complet d'états financiers (tel que décrit par la norme IAS 1) ou un jeu d'états financiers résumés (tel que décrit dans la présente norme) pour une période intermédiaire.

**2-4-1-Objectif :** l'objectif de la norme IAS 34 est de prescrire le contenu minimum d'un rapport financier intermédiaire ainsi que les principes de comptabilisation et d'évaluation à appliquer aux états financiers complets ou résumés d'une période intermédiaire.

**2-4-2-Champ d'application :** la norme IAS 34 ne précise pas quelles entités doivent publier des rapports financiers intermédiaires. Elle n'indique pas non plus selon quelle fréquence, ou dans quel délai à compter de la fin de la période intermédiaire, ces rapports financiers doivent être établis.

Selon l'IASB, c'est aux gouvernements nationaux, aux autorités de réglementation des valeurs mobilières, aux bourses et aux organismes comptables de se prononcer sur ces questions. La norme s'applique si l'entité est tenue de publier un rapport financier intermédiaire conformément aux normes comptables IAS/IFRS, ou si elle choisit de le faire.

---

<sup>11</sup> OBERT Robert, Pratique des normes IAS/IFRS, Op.cit, P465.

### **2-4-3-Principales caractéristiques :**

**2-4-3-1-La forme et contenu des états financiers intermédiaires :** l'IASB encourage l'établissement de rapports financiers intermédiaires au minimum semestriel et dans un délai maximum de soixante jours après la fin de la période.

La norme IAS 1 fournit des indications sur la structure des comptes et comporte une annexe intitulée « Modèle de structure des comptes » qui fournit des indications complémentaires sur les principales rubriques et principaux sous-totaux.

**2-4-3-2-Le contenu d'un rapport financier intermédiaire :** un jeu complet d'états financiers comprend un bilan, un compte de résultat, un tableau détaillé de toutes les variations des capitaux propres, un tableau des flux de trésorerie et une description des méthodes comptables et des notes explicatives.

**2-4-3-3-Les composantes minimales d'un rapport financier intermédiaire :** un rapport financier intermédiaire doit comporter au minimum un bilan résumé, un compte de résultat résumé, un tableau résumé des flux de trésorerie, un état résumé de variations des capitaux propres et une sélection des notes explicatives.

Si une entité publie un jeu d'états financiers résumés dans son rapport financier intermédiaire, ces états financiers résumés doivent comporter au minimum chacune des rubriques et chacun des sous-totaux qui étaient présentés dans ses états financiers annuels les plus récents. Le résultat par action (de base et dilué) doit être présenté au compte de résultat<sup>12</sup>.

**2-4-3-4-Les méthodes comptables :** dans son rapport financier intermédiaire, l'entité doit appliquer les mêmes méthodes comptables que dans ses états financiers annuels les plus récents, à l'exception des changements de méthodes intervenues depuis, changements qui se reflèteront dans les états financiers annuels de l'exercice suivant.

**2-4-3-5-Les estimations :** alors que les évaluations effectuées tant dans les rapports annuels que dans les rapports intermédiaires reposent souvent sur des estimations raisonnables, la préparation des rapports financiers intermédiaires impose, en général, de recourir d'avantage à des méthodes d'estimation qu'à celles des rapports financiers annuels. Par exemple, l'application complète des procédures d'inventaire et d'évaluation des stocks n'est pas forcément nécessaire en fin de période intermédiaire, alors qu'elle l'est en fin d'exercice.

Notons enfin que les produits des activités ordinaires et les coûts doivent être comptabilisés quand ils surviennent : ils ne doivent être ni anticipés ni différés<sup>13</sup>.

---

<sup>12</sup> Ibid, P467.

<sup>13</sup> BARNETO Pascal, Op.cit, P209.

## Section 2 : Le périmètre de reporting

Les spécificités de la consolidation d'un groupe sont abordées par la définition des sociétés concernées par le reporting en normes internationales. Les techniques de consolidation servent à synthétiser les comptes de plusieurs entités en un jeu unique. Le périmètre de consolidation est essentiel car il indique les sociétés qui seront intégrées dans ce jeu unique de comptes. Les méthodes de consolidation vont préciser la manière dont on comptabilise les sociétés que l'on intègre dans les comptes consolidés.

**1-Les états financiers consolidés :** les normes relatives aux états financiers consolidés regroupent les états financiers consolidés et individuels (IAS 27), les participations dans les entités associées (IAS 28) et les participations dans des coentreprises (IAS 31). Ces normes abordent les notions de contrôle avec les méthodes de consolidation appropriées à chaque type de participation.

### **1-1-IAS 27 Etats financiers consolidés et individuels (Consolidated and Separate Financial Statements)**

Selon l'IASB, un groupe est formé du tout regroupant une entité mère et l'ensemble de ses filiales. La mère étant une entité qui contrôle une ou plusieurs filiales dans le sens du pouvoir de diriger les politiques financière et opérationnelle d'une entité afin d'en obtenir les avantages de ses activités.

**1-1-1-Objectif :** l'objectif de la norme IAS 27 est de prescrire les règles applicables en matière d'établissement des états financiers consolidés.

**1-1-2-Champ d'application :** la norme IAS 27 doit être appliquée :

-à la préparation et à la présentation des états financiers consolidés d'un groupe d'entités contrôlées par une société mère ;

-à la comptabilisation des participations dans des filiales, dans les états financiers individuels de la société mère.

**1-1-3-Principales caractéristiques :**

**1-1-3-1-Le périmètre de consolidation :** une société mère doit présenter des états financiers consolidés qui comprennent toutes les filiales, étrangères et nationales, et les entités ad hoc contrôlées.

**1-1-3-2-Le périmètre des états financiers consolidés :** déterminer le périmètre des états financiers consolidés c'est, dans un groupe, déterminer les sociétés qui sont consolidables et celles qui ne le sont pas.

Dans l'application de la norme IAS 27, le concept de « contrôle » l'emporte sur le concept de « propriété ». Le contrôle est présumé exister si la société mère détient, directement ou indirectement par l'intermédiaire de ses filiales, plus de la moitié des droits de vote, y compris les droits de vote potentiels, ou si la société mère, détenant la moitié ou moins de la moitié des droits de vote, dispose :

- du pouvoir sur plus de la moitié des droits de vote en vertu d'un accord avec d'autres investisseurs ;
- du pouvoir de diriger les politiques financière et opérationnelle de l'entité en vertu des statuts ou d'un contrat ;
- du pouvoir de nommer ou de révoquer la majorité des membres du Conseil d'administration ou de l'organe de direction équivalent et de contrôler l'entité par ce conseil ou cet organe ;
- du pouvoir de réunir la majorité des droits de vote dans les réunions du Conseil d'administration ou de l'organe de direction équivalent et de contrôler l'entité par ce conseil ou cet organe.

Aucune exclusion du périmètre de consolidation ne peut être retenue du fait que les filiales sont détenues par des entités de capital-risque, des organismes de placement collectif ou d'autres entités similaires.

Même lorsque le contrôle est destiné à être temporaire, la filiale ayant été acquise et détenue dans l'unique perspective d'une cession dans un avenir proche, celle-ci doit être intégrée à la société mère.

Si la filiale fonctionne sous l'emprise de contraintes durables qui l'empêchent de transférer des fonds à sa société mère, celle-ci doit tout de même effectuer la consolidation.

Le cas des entités ad hoc est traité par l'interprétation SIC 12. Une entité ad hoc est une entité créée pour réaliser un objectif limité et bien défini (par exemple, effectuer une location, des activités de recherche et de développement ou une titrisation d'actifs financiers). Une telle entité peut prendre différentes formes (société commerciale, G.I.E, entité sans personnalité morale). Une entité ad hoc doit être consolidée quand, en substance, la relation entre l'entité ad hoc et l'entité consolidante indique que l'entité ad hoc est contrôlée par l'entité consolidante.

**1-1-3-3-Les procédures de consolidation :** dans le cas où la société mère exerce un contrôle exclusif sur une filiale, cette dernière doit être intégrée selon la norme IAS 27 dans les états financiers consolidés par la méthode de l'intégration globale.

L'intégration globale consiste :

-au niveau du bilan, à remplacer la valeur comptable des titres de participations dans le bilan de la société mère par les éléments d'actifs et de passifs, après élimination et retraitement des comptes en normes IAS/IFRS, puis à répartir le montant des capitaux propres en intérêts groupe et intérêts minoritaires ;

-au niveau du compte de résultat, à reprendre tous les postes de charges et produits après élimination de certaines opérations en normes IAS/IFRS, puis à répartir le résultat entre ce qui revient au groupe et ce qui revient aux intérêts minoritaires<sup>14</sup>.

Afin que les états financiers consolidés présentent l'information financière du groupe comme celle d'une entité unique, les étapes ci-dessous sont alors suivies :

-la valeur comptable de la participation de la société mère dans chaque filiale et la quote-part de la société mère dans les capitaux propres de chaque filiale sont éliminées ;

-les intérêts minoritaires dans le résultat net des filiales consolidées de l'exercice sont identifiés ;

-les intérêts minoritaires dans l'actif net des filiales consolidées sont identifiées séparément des capitaux propres de la société mère. Les intérêts minoritaires dans l'actif net comprennent le montant à la date du regroupement d'origine, calculé selon IFRS 3 et la part des minoritaires dans les mouvements des capitaux propres depuis la date du regroupement.

Les soldes au bilan, transactions, profits et pertes intra-groupe et transactions intra-groupe doivent être intégralement éliminés.

La norme IAS 27 rappelle un certain nombre de principes à respecter :

-les états financiers de la société mère et de ses filiales utilisées pour l'établissement des états financiers consolidés doivent être établis à la même date. Quand les dates d'établissement des états financiers de la société mère et d'une filiale sont différentes, la filiale prépare, pour la consolidation, des états financiers additionnels à la même date que les états financiers de la société mère sauf si cela est irréalisable ;

-quand les états financiers d'une filiale, utilisés pour la préparation des états financiers consolidés, ont été établis à une date différente de celle de la société mère, des ajustements doivent être effectués pour prendre en compte les effets des transactions et événements qui se sont produits entre cette date et la date des états financiers de la société mère. En aucun cas, la

---

<sup>14</sup> Ibid, P44.

différence entre la date de clôture de la filiale et celle de la mère ne peut être supérieure à trois mois ;

-les états financiers consolidés doivent être établis en utilisant des méthodes comptables uniformes pour des transactions et autres évènements semblables dans des circonstances similaires ;

-dans les états financiers individuels d'une société mère, les participations dans les filiales incluses et exclues dans les états financiers consolidés doivent être comptabilisées soit au coût, soit comme des actifs financiers disponibles à la vente selon la norme IAS 39 ;

-une participation dans une entité doit être comptabilisée conformément à IAS 39, dès la date où elle cesse d'être une filiale, à la condition qu'elle ne devienne pas une entité associée ou une entité contrôlée conjointement ;

-la valeur comptable de la participation à la date à laquelle elle cesse d'être une filiale est considérée comme le coût de l'évaluation initiale de l'actif financier conformément à IAS 39.

**1-1-3-4-Les informations à fournir :** les informations suivantes doivent figurer en notes annexes des états financiers consolidés :

-une liste des filiales importantes indiquant, notamment le nom, le pays d'enregistrement ou de résidence, la quote-part d'intérêt dans le capital et, si celle-ci est différente, la quote-part des droits de vote détenus ;

-une information sommaire sur les filiales non consolidées incluant le total des actifs, des passifs, des produits, des profits et des pertes de ces filiales ;

-la nature de la relation entre la société mère et la filiale dont la mère ne détient pas, directement ou indirectement par des filiales, plus de la moitié des droits de vote ;

-la nature des restrictions durables fortes qui limitent de façon importante la capacité d'une filiale à transférer des fonds à la société mère<sup>15</sup>.

## **1-2- IAS 28 Participations dans des entités associées (Investments in Associates)**

Une entité associée est, selon l'IASB, une entité dans laquelle l'investisseur a une influence notable, et qui n'est ni une filiale ni une coentreprise de l'investisseur.

**1-2-1-Objectif :** l'objectif de la norme IAS 28 est de décrire les règles applicables dans les états financiers individuels et/ou consolidés d'un investisseur pour les participations dans les entités dites associées au sein desquelles il exerce une influence notable.

---

<sup>15</sup> OBERT Robert, **Pratique des normes IAS/IFRS**, Op.cit, P123.

**1-2-2-Champ d'application :** la norme IAS 28 doit être appliquée à la comptabilisation par un investisseur de ses participations dans des entités associées.

**1-2-3-Principales caractéristiques :**

**1-2-3-1-L'influence notable :** l'influence notable est le pouvoir de participer aux décisions de politique financière et opérationnelle de l'entité détenue, sans toutefois en exercer un contrôle sur ces politiques.

Si un investisseur détient, directement ou indirectement par le biais de filiales, 20% ou plus des droits de vote dans l'entité détenue, il est présumé avoir une influence notable, sauf à démontrer que ce n'est pas le cas. L'existence d'une participation importante ou majoritaire d'un autre associé n'exclut pas nécessairement que l'investisseur ait une influence notable.

L'existence de l'influence notable d'un investisseur est habituellement mise en évidence par une ou plusieurs des indications suivantes :

- représentation au Conseil d'administration, ou à l'organe de direction équivalent de l'entité détenue ;
- participation au processus d'élaboration des politiques ;
- transactions significatives entre l'investisseur et l'entité détenue ;
- échange de personnels dirigeants ;
- fournitures d'informations techniques essentielles.

**1-2-3-2-La comptabilisation dans les états financiers consolidés :** une participation dans une entité associée doit être comptabilisée dans les états financiers consolidés selon la méthode de la mise en équivalence sauf si la participation est classée comme destinée à être cédée. Dans ce cas, elle doit être comptabilisée conformément à la méthode développée par la norme IFRS 5.

La méthode de la mise en équivalence est définie comme une méthode de comptabilisation selon laquelle la participation est initialement enregistrée au coût et, est ensuite ajustée pour prendre en compte les changements postérieurs à l'acquisition de la quote-part de l'investisseur dans l'actif net de l'entité détenue. Le compte de résultat reflète la quote-part de l'investisseur dans les résultats de l'entité détenue.

La valeur comptable est ajustée :

- en cas de distributions reçues de l'entité détenue (en réduction de la valeur de participation) ;
- pour des modifications du taux de participation de l'investisseur dans l'entité détenue ;
- des variations de capitaux propres de l'entité détenue qui n'ont pas été incluses dans le compte de résultat.



### **1-2-3-3-La comptabilisation dans les états financiers individuels de l'investisseur :**

#### **a)Les états financiers d'un investisseur qui ne publie pas d'états financiers consolidés :**

lorsqu'un investisseur ne publie pas d'états financiers consolidés (car il n'a pas de filiales), ses participations dans les entités associées doivent être obligatoirement comptabilisées selon la méthode de la mise en équivalence.

#### **b)Les états financiers d'un investisseur qui publie des états financiers consolidés :**

lorsqu'un investisseur publie des états financiers consolidés, ses participations dans les entités associées doivent obligatoirement être comptabilisées (dans ses comptes individuels) soit au coût, soit comme un actif financier disponible à la vente selon la norme IAS 39<sup>16</sup>.

**1-2-3-4-Les informations à fournir :** la norme IAS 28 prévoit notamment que les informations suivantes doivent être fournies :

- la juste valeur des participations dans les entités associées lorsque celles-ci sont cotées ;
- une information sommaire sur les entités associées, incluant le total des actifs, des passifs, des produits et des résultats ;
- les raisons pour lesquelles un investisseur n'a pas d'influence notable dans une entité, alors qu'il détient 20% ou plus des droits de vote réels et potentiels de l'entité ;
- les raisons pour lesquelles un investisseur a une influence notable dans une entité, alors qu'il détient moins de 20% des droits de vote réels et potentiels de l'entité ;
- les dates d'établissement des états financiers des entités associées lorsque celles-ci sont différentes de celles de l'investisseur ;
- la nature des restrictions durables fortes qui limitent de façon importante la capacité d'une entité associée à transférer des fonds à l'investisseur ;
- le fait qu'une entité associée n'a pas été évaluée selon la méthode de la mise en équivalence ;
- des informations sommaires sur les entités associées non évaluées selon la méthode de mise en équivalence, incluant le total des actifs, des passifs, des produits et des résultats.

### **1-3-IAS 31 Participations dans des coentreprises (Interests in Joint Ventures)**

Une coentreprise est un accord contractuel en vertu duquel deux parties ou plus conviennent d'exercer une activité économique sous contrôle conjoint.

**1-3-1-Objectif :** l'objectif de la norme IAS 31 est d'aborder les définitions des notions de coentreprise et de contrôle conjoint et le traitement comptable en consolidation des participations détenues par les co-entrepreneurs.

---

<sup>16</sup> BRUN Stéphan, Op.cit, P77.

**1-3-2-Champ d'application :** la norme IAS 31 doit être appliquée à la comptabilisation des participations dans des coentreprises et à la présentation des actifs, passifs, produits et charges des coentreprises dans les états financiers des co-entrepreneurs et des investisseurs et ce, quelles que soient les structures ou les formes selon lesquelles sont menées les activités de la coentreprise.

**1-3-3-Principales caractéristiques :**

**1-3-3-1-Le contrôle conjoint :** le contrôle conjoint est le partage, en vertu d'un accord contractuel, du contrôle d'une activité économique. Le contrôle conjoint suppose que l'accord unanime des parties est requis pour les décisions essentielles de la coentreprise.

Cette définition large de la coentreprise recouvre trois principaux types d'organisation pour lesquels IAS 31 précise le traitement comptable approprié.

**1-3-3-2-Les formes de coentreprises :** IAS 31 insiste sur le fait que le traitement comptable des coentreprises doit être avant tout fondé sur la substance et la réalité économique des accords et des opérations plutôt que sur la structure juridique de la coentreprise ou la forme des opérations.

La norme distingue trois grandes formes ; les activités contrôlées conjointement, les actifs contrôlés conjointement et les entités contrôlées conjointement. Toutes ces formes partagent les caractéristiques suivantes :

- deux co-entrepreneurs ou plus sont liés par un accord contractuel ;
- l'accord contractuel établit un contrôle conjoint.

**1-3-3-2-1-Les activités contrôlées conjointement :** il y a contrôle conjoint des opérations lorsque les coentreprises utilisent les actifs et les autres ressources des co-entrepreneurs, sans que soit créée une personnalité morale distincte des entrepreneurs eux-mêmes. L'accord de coentreprise prévoit généralement un mode de partage, entre les co-entrepreneurs, des produits tirés de la vente de production conjointe et toute charge encourue en commun.

**1-3-3-2-2-Les actifs contrôlés conjointement :** il y a contrôle conjoint des actifs lorsque les co-entrepreneurs acquièrent en commun un certain nombre d'actifs, sans qu'il ne soit créée de personnalité morale distincte. Chaque entrepreneur peut prendre sa quote-part de la production générée par les actifs et assume une part convenue des charges encourues.

**1-3-3-2-3-Les entités contrôlées conjointement :** il s'agit d'une coentreprise qui implique la création d'une structure distincte dans laquelle chaque co-entrepreneur détient une participation.

L'entité fonctionne de la même manière que toute autre entité, si ce n'est qu'un accord contractuel conclu entre les co-entrepreneurs établit le contrôle conjoint sur l'activité économique de l'entité. Elle tient sa propre comptabilité, prépare et présente des états

financiers conformément aux dispositions nationales et aux normes comptables internationales appropriées.

**1-3-3-3-Le critère de l'accord contractuel :** l'existence d'un accord contractuel permet de distinguer les participations contrôlées conjointement des participations dans des entités associées sur lesquelles l'investisseur exerce une influence notable. L'accord contractuel établit donc le contrôle conjoint sur la coentreprise. Une telle disposition assure qu'aucun des co-entrepreneurs pris individuellement n'est en mesure de contrôler unilatéralement l'activité.

**1-3-3-4-La méthode comptable pour les activités et pour les actifs contrôlés conjointement :** il est possible de ne pas préparer d'états financiers pour la coentreprise, mais les co-entrepreneurs peuvent préparer des comptes de gestion afin de pouvoir évaluer la performance de la coentreprise.

Etant donné que les actifs, passifs, produits et charges sont déjà comptabilisés dans les états financiers individuels du co-entrepreneur et, par conséquent, dans ses états financiers consolidés (s'ils sont établis), aucun ajustement ou autre procédure de consolidation ne sont requis à l'égard de ces éléments lorsque le co-entrepreneur présente des états financiers consolidés.

**1-3-3-5-La méthode comptable pour les entités contrôlées conjointement :** dans ses états financiers consolidés, un co-entrepreneur doit présenter sa participation dans une entité contrôlée conjointement en utilisant au choix :

- l'intégration proportionnelle (méthode préférentielle) ;
- la mise en équivalence (méthode alternative autorisée).

L'intégration proportionnelle est une méthode de comptabilisation et de présentation selon laquelle la quote-part d'un co-entrepreneur dans chacun des actifs, passifs, produits et charges de l'entité contrôlée conjointement est regroupée, ligne par ligne, avec les éléments similaires dans les états financiers du co-entrepreneur, ou est présentée sous des postes distincts dans les états financiers du co-entrepreneur<sup>17</sup>.

**1-3-3-6-La comptabilisation dans les états financiers individuels du co-entrepreneur :**

**1-3-3-6-1-Les états financiers individuels d'un co-entrepreneur qui n'établit pas d'états financiers consolidés :** lorsqu'un co-entrepreneur ne publie pas d'états financiers consolidés, ses participations dans les coentreprises doivent obligatoirement être comptabilisées selon la méthode de la mise en équivalence.

---

<sup>17</sup> MAILLET Catherine, LE MANH Anne, Op.cit, P162.

**1-3-3-6-2-Les états financiers individuels d'un co-entrepreneur qui publie des états financiers consolidés :** lorsqu'un co-entrepreneur publie des états financiers consolidés, ses participations dans les coentreprises doivent être comptabilisées soit au coût, soit comme un actif financier disponible à la vente selon la norme IAS 39.

**1-3-3-7-Les informations devant figurer dans les états financiers individuels et relatifs aux participations :** doivent notamment, selon les normes IAS 27, IAS 28 et IAS 31, être fournies les informations suivantes :

- une description des méthodes utilisées pour comptabiliser les participations dans les filiales, les coentreprises et les entités associées ;
- les raisons pour lesquelles une société mère n'établit pas de comptes consolidés et ne présente que des états financiers individuels ;
- la liste des principales participations dans les filiales, les coentreprises et les entités associées, comprenant le mois, le pays d'implantation, le pourcentage de capital et s'il est différent, le pourcentage de droits de vote.

**2-Les modifications du périmètre :** les normes traitant les modifications du périmètre de reporting sont au nombre de deux ; il s'agit de la norme IFRS 3 « Regroupements d'entreprises » et de la norme IFRS 5 « Actifs non courants destinés à être cédés et abandon d'activités ».

### **2-1-IFRS 3 Regroupements d'entreprises (Business Combinations)**

Un regroupement d'entreprises est défini par la norme IFRS 3 comme la réunion d'entités séparées ou d'opérations d'entités séparées en une seule entité économique (dite de reporting, c'est à dire qui établit des états financiers).

**2-1-1-Objectif :** l'objectif de la norme IFRS 3, publiée en 2004 en remplacement de la norme IAS 22 « Regroupements d'entreprises », est d'aboutir à une convergence internationale des pratiques dans le domaine des regroupements d'entreprises.

Initialement, l'objectif de la norme IAS 22 était de prescrire le traitement comptable applicable aux regroupements d'entreprises, à savoir la détermination du coût de cette acquisition, son affectation aux actifs et aux passifs identifiables de l'entité acquise ainsi que la comptabilisation du goodwill (survaleur).

**2-1-2-Champ d'application :** la norme IFRS 3 s'applique à la comptabilisation des regroupements d'entreprises, quelle que soit la structure particulière adoptée pour effectuer le regroupement (fusion, apport partiel d'actif, prises de contrôle) et quelle que soit sa forme juridique, à l'exception des opérations ou entités apportées pour former une coentreprise.

La nouvelle norme IFRS 3 s'inscrit dans le cadre de la première phase du projet de l'IASB relatif aux regroupements d'entreprises. Elle est applicable immédiatement depuis sa date de publication de manière prospective aux regroupements d'entreprises conclus à partir du 31 mars 2004. La présente norme ne traite pas des opérations et participations relatives à la consolidation.

### **2-1-3-Principales caractéristiques :**

**2-1-3-1-L'acquisition :** l'acquisition est le mode principal de regroupements d'entreprises. Une acquisition est selon l'IASB, un regroupement d'entreprises dans lequel l'une des entités (l'acquéreur), prend le contrôle de l'actif net et des activités d'une autre entité (l'entité acquise), en échange d'un transfert d'actifs, de la prise en charge d'un passif ou de l'émission de titres de capitaux propres<sup>18</sup>.

L'autre mode concernant le regroupement d'entreprises est la méthode de la mise en commun d'intérêts (dite « pooling of interests »), qui consistait à comptabiliser le regroupement aux valeurs comptables, sans réestimation à la juste valeur des actifs et des passifs de l'une des entités et donc aucun goodwill n'était constaté. Ce mode qui était encore en vigueur selon IAS 22, a été supprimé par l'adoption d'IFRS 3. Tous les regroupements d'entreprises seront obligatoirement comptabilisés selon la méthode de l'acquisition, c'est à dire à la juste valeur.

**2-1-3-2-L'application de la méthode d'acquisition :** l'acquéreur doit être identifié pour tout regroupement d'entreprises rentrant dans le champ d'application d'IFRS 3.

**2-1-3-3-Le coût d'acquisition :** selon la norme IFRS 3, l'acquéreur doit comptabiliser une acquisition dans un regroupement d'entreprises à son coût, c'est à dire soit au montant de trésorerie ou d'équivalents de trésorerie versés ou bien à la juste valeur des actifs apportés, des dettes contractées, ainsi que des titres émis par l'acquéreur au moment de l'échange du contrôle de l'entité acquise, plus tous les coûts directement imputables au regroupement.

A compter de la date d'acquisition, l'acquéreur doit intégrer au compte de résultat, les résultats de l'entité acquise et comptabiliser au bilan les actifs et passifs identifiables de l'entité acquise et tout goodwill positif ou négatif provenant de cette acquisition.

**2-1-3-4-L'affectation du coût d'acquisition :** à la date d'acquisition, l'acquéreur doit répartir le coût du regroupement d'entreprises et comptabiliser les actifs, passifs et passifs éventuels identifiables à leur juste valeur à cette date, excepté pour les actifs destinés à être cédés qui doivent être évalués à la juste valeur diminuée des frais de cession. La différence entre le coût global du regroupement d'entreprises et la juste valeur des éléments identifiables doit être comptabilisée en tant que goodwill. La reconnaissance séparée des actifs, passifs et passifs éventuels à la date d'acquisition doit s'effectuer en fonction des critères suivants :

---

<sup>18</sup> HEEM Grégory, Op.cit, P241.

-dans le cas d'un actif autre qu'une immobilisation incorporelle, il faut qu'il soit probable que des avantages économiques futurs iront à l'acquéreur et que la juste valeur puisse être mesurée avec fiabilité ;

-dans le cas d'un passif autre qu'un passif éventuel, il faut qu'il soit probable qu'une sortie de ressources engendrant des avantages économiques pour l'acquéreur soit exigée pour éteindre l'obligation et que la juste valeur puisse être mesurée avec fiabilité ;

-dans le cas d'une immobilisation incorporelle ou d'un passif éventuel, il faut que la juste valeur puisse être mesurée avec fiabilité.

**2-1-3-5-Les nouveautés introduites par IFRS 3 :** les principales nouveautés introduites par la norme IFRS 3 sont :

-les coûts de restructuration de l'entité acquise seront comptabilisés en coûts post-regroupement à condition qu'ils soient déterminés avec fiabilité au moment du regroupement ;

-la norme IFRS 3 ouvre droit à la possibilité de constater séparément les immobilisations incorporelles acquises du goodwill, si l'élément incorporel est identifiable et si sa juste valeur peut être déterminée de manière fiable.

**2-1-3-6-La comptabilisation et l'évaluation du goodwill généré par l'acquisition :** le goodwill est la différence positive (la différence négative se traduisant par badwill ou goodwill négatif ou sous-valeur) de l'excédent du coût d'acquisition sur la part de l'acquéreur dans la juste valeur des actifs et passifs identifiables acquis. L'acquéreur doit, à la date d'acquisition, évaluer le goodwill à son coût (c'est à dire d'après la définition donnée ci-dessus) et le comptabiliser en tant qu'actif.

Si le goodwill est évalué comme on l'a vu au moment du regroupement d'entreprises à son coût, postérieurement à la constatation initiale, le goodwill doit être évalué ensuite par l'acquéreur à son coût diminué du total des dépréciations constatées. En effet, conformément à IFRS 3 et à IAS 36 « Dépréciations d'actifs », l'entité doit, à la clôture de chaque exercice, estimer la valeur recouvrable du goodwill. Si cette valeur est devenue inférieure à la valeur comptable du goodwill, une perte de valeur doit être constatée. Les tests de dépréciation doivent être effectués à la fin de chaque exercice et à chaque fois qu'un événement ou des changements peuvent conduire à une dépréciation. Le goodwill ne s'amortie donc pas.

**2-1-3-7-Les informations à fournir :** selon IFRS 3, les informations suivantes doivent être données dans les états financiers de l'exercice au cours duquel le regroupement a eu lieu :

-le nom et la description des entités se regroupant et la date d'acquisition ;

-le pourcentage des actions acquises ayant droit de vote ;

- le coût d'acquisition et une description des composants de ce coût : si des titres sont émis par l'acquéreur en contrepartie, il sera nécessaire de préciser le nombre de titres émis et la valeur de ces titres ;
- toutes activités résultant du regroupement dont l'entité a décidé de se séparer ;
- les montants constatés lors de l'acquisition pour chaque rubrique d'actifs, de dettes et l'engagement et la valeur comptable de ces rubriques, immédiatement avant le regroupement ;
- le montant du résultat de l'entité acquise repris dans le résultat de la période de l'entité acquéreur ;
- toutes les informations concernant le goodwill (évaluation, comptabilisation, dépréciation)<sup>19</sup>.

## **2-2-IFRS 5 Actifs non courants destinés à être cédés et abandon d'activités (Non-current Assets Held for Sale and Discontinued Opérations)**

Le fait pour une entité de distinguer les activités qu'elle abandonne des activités qu'elle poursuit permet aux investisseurs, créanciers et autres utilisateurs des états financiers de faire des prévisions plus précises concernant les flux de trésorerie de l'entité, sa capacité à générer des bénéfices et sa situation financière.

**2-2-1-Objectif :** l'objectif de la norme IFRS 5 vise à préciser la comptabilisation des actifs non courants détenus pour la vente, et notamment la comptabilisation de la dépréciation ou de la cession d'actifs à longue durée de vie. D'autre part, la norme IFRS 5 remplace la norme IAS 35 sur les activités abandonnées.

Initialement, les objectifs de la norme IAS 35 étaient :

- d'établir une base permettant d'isoler les informations relatives à une activité majeure qu'une entité abandonne, des informations relatives aux activités qu'elle poursuit ;
- de préciser les informations minimums à fournir concernant les abandons d'activités.

**2-2-2-Champ d'application :** la norme IFRS 5 s'applique à tout abandon d'activité de toute entité. Il y a abandon d'activité lorsqu'une entité cède, en vertu d'un plan unique, la quasi-totalité de l'une de ses composantes relativement importante, comme un secteur d'activité ou un secteur géographique, ou lorsqu'elle cesse d'exercer cette activité par abandon ou vente par lots.

**2-2-3-Principales caractéristiques :**

**2-2-3-1-Les abandons d'activités :** un abandon d'activité est une composante d'une entité cédée ou appelée à être cédée :

- dont les activités et la trésorerie ont été (ou doivent être) éliminées des activités de l'entité à la suite de la cession (ou de la sortie) ;

---

<sup>19</sup> BRUN Stéphan, Op.cit, P84.

-dont l'entité n'aura plus de participation continue significative dans la composante après sa sortie.

L'abandon d'activité peut représenter :

- une ligne essentielle dans un secteur d'activité ou un secteur géographique d'une entité ;
- la part d'un plan coordonné de cession d'une ligne essentielle d'un secteur d'activité ou d'un secteur géographique de l'entité ;
- une filiale acquise en vue d'une revente ultérieure.

**2-2-3-2-Les actifs non courants destinés à être cédés :** une entité doit classer un actif ou un groupe d'actifs en actifs non courants destinés à être cédés si sa valeur nette comptable doit être recouvrée plutôt au travers d'une vente ou d'un échange, qu'au travers d'une utilisation continue. Elle doit évaluer ces actifs non courants au plus bas de leur valeur nette comptable et de leur juste valeur nette des frais de cession.

**2-2-3-3-La présentation et les informations à fournir :**

**2-2-3-3-1-La présentation :** les principales nouveautés introduites par la norme IFRS 5 sont :

- la présentation obligatoire des actifs destinés à être cédés dans une rubrique distincte du bilan (en éléments courants) ;
- la présentation obligatoire des résultats des activités abandonnées de manière distincte dans le compte de résultat ;
- l'interdiction de classer de manière rétrospective une opération en abandon d'activité lorsque les critères de classement dans cette catégorie sont remplis après la date de clôture ;
- la suppression de l'exclusion actuelle du périmètre de consolidation des filiales, entités associées et coentreprises acquises et détenues exclusivement dans l'optique de revente.

**2-2-3-3-2-La date de clôture :** les informations relatives à un abandon d'activité sont fournies si un plan d'abandon est approuvé et annoncé publiquement après la clôture de l'exercice et avant l'approbation des états financiers de l'exercice. La présentation d'informations se poursuit jusqu'à l'achèvement de l'abandon.

**2-2-3-3-3-Les informations à fournir :** selon IFRS 5, les informations à fournir sont les suivantes :

- la description de l'activité que l'entité abandonne ;
- la date et la nature du fait générateur de l'information initiale à fournir ;
- les valeurs comptables du total des actifs et du total des passifs à la vente ;
- le montant de tout profit ou perte comptabilisé sur la sortie des actifs ou sur le règlement des passifs attribuables à l'activité qu'elle abandonne<sup>20</sup>.

---

<sup>20</sup> FRYDLENDER Alain, PAGEZY Julien, Op.cit, P33.



### Section 3 : Les normes sectorielles

Si l'on examine les nombreuses normes du normalisateur américain, on peut constater que certaines d'entre elles sont relatives à des secteurs particuliers. Il en est de même pour l'IASB, qui présente certaines normes, non pas à portée générale mais relatives à des secteurs particuliers. Ainsi, cinq normes, représentant environ 13% du total du corps des normes en vigueur, ont été consacrées par l'IASB à des secteurs particuliers tels que les banques, les assurances, les régimes de retraite, l'agriculture ou bien l'industrie extractive. Nous pouvons opérer la distinction entre ces normes selon qu'il s'agissent de normes traitant le secteur financier ou les autres secteurs non financiers.

**1-Le secteur financier :** les normes sectorielles relatives au secteur financier publiées par l'IASB sont au nombre de deux ; il s'agit de la norme IAS 30 « Informations à fournir dans les états financiers des banques et des institutions financières assimilées », et la norme IFRS 4 « Les contrats d'assurance ».

#### **1-1-IAS 30 Informations à fournir dans les états financiers des banques et des institutions financières assimilées (Disclosures in the Financial Statements of Banks and Similar Financial Institutions)**

Le terme « banque » englobe tous les établissements financiers dont l'une des activités principales consiste à recevoir des dépôts et à emprunter dans le but de consentir des prêts et de faire des placements, et dont les activités sont réglementées par une législation bancaire ou assimilée.

**1-1-1-Objectif :** les utilisateurs des états financiers des banques ont besoin de mieux appréhender les opérations spécifiques d'une banque, et en particulier, sa solvabilité, sa liquidité et le degré de risque relatif lié aux différentes natures de ses activités. L'objectif de la présente norme est :

- de décrire les obligations de présentation de l'information financière d'une banque ;
- d'encourager la direction à commenter les états financiers et à décrire la façon dont elle gère et contrôle sa liquidité et sa solvabilité, de même que l'éventail complet des risques liés aux opérations de la banque.

**1-1-2-Champ d'application :** la norme IAS 30 doit être appliquée aux états financiers des banques et institutions financières assimilées et qui seront désignées ci-après sous le nom de « banques ».

**1-1-3-Principales caractéristiques :**

La norme n'impose pas de format prédéterminé, mais prescrit des rubriques et notes annexes liées aux activités spécifiques de dépôts, de prêts ou de valeurs mobilières.

**1-1-3-1-Le compte de résultat :** une banque doit présenter un compte de résultat dans lequel les produits et les charges sont regroupés par nature, et où sont indiqués les montants des principaux types de produits et de charges. Il doit inclure au minimum les éléments de produits et de charges suivants :

- produits d'intérêts et assimilés ;
- charges d'intérêts et assimilées ;
- dividendes ;
- produits d'honoraires et de commissions ;
- charges d'honoraires et de commissions ;
- gains, nets des pertes, sur titres de transactions ;
- gains, nets des pertes, résultant des transactions en monnaie étrangère ;
- autres produits opérationnels ;
- pertes sur prêts et avances ;
- charges d'administration générale ;
- autres charges opérationnelles.

**1-1-3-2-Le bilan :** une banque doit présenter un bilan qui regroupe les actifs et les passifs par nature et les présente dans un ordre reflétant leur liquidité relative. En plus des dispositions d'autres normes, les informations à fournir au bilan ou dans les notes annexes aux états financiers doivent indiquer au minimum les actifs et passifs suivants :

Pour les actifs :

- trésorerie et soldes avec la banque centrale ;
- bons du trésor et autres effets pouvant être mobilisés auprès de la banque centrale ;
- titres d'état et autres titres détenus à des fins de transaction ;
- placements auprès d'autres banques, prêts et avances accordés à d'autres banques ;
- autres placements sur le marché monétaire ;
- prêts et avances aux clients ;
- titres de placements.

Pour les passifs :

- dépôts reçus des autres banques ;
- autres dépôts reçus du marché monétaire ;
- montants dus aux autres déposants ;
- certificats de dépôts ;
- billets à ordre et autres passifs attestés par document ;
- autres fonds empruntés<sup>21</sup>.

**1-1-3-3-Les autres informations** : la norme IAS 30 précise qu'une banque doit indiquer une série d'informations additionnelles concernant les domaines suivants :

- éventualités et engagements, y compris éléments hors bilan ;
- échéances des actifs et passifs ;
- concentrations d'actifs, de passifs et d'éléments hors bilan ;
- pertes sur prêts et avances ;
- risques bancaires généraux ;
- actifs donnés en garantie ;
- activités de fiducie ;
- transactions avec des parties liées.

L'IASB, en améliorant les informations sur la rentabilité et la solvabilité des banques (et des assurances) a pour objectif d'informer les investisseurs mais également de faciliter le contrôle par les régulateurs<sup>22</sup>. La réforme du ratio Cooke va dans ce sens. En effet, la ratio Cooke a été remplacé le 25 juin 2004 par un autre dit « Ratio Mc Donough » qui sera applicable dès la fin de l'année 2007 (accord « Bâle II »).

## **1-2-IFRS 4 Les contrats d'assurance (Insurance Contracts)**

Cette norme comble un vide puisqu'elle fournit, pour la première fois, des indications relatives à la comptabilisation des contrats d'assurance. A cet effet, la nouvelle norme IFRS 4 s'inscrit dans le cadre d'une première phase de convergence internationale de la comptabilité dans le secteur des assurances.

**1-2-1-Objectif** : l'objectif de la norme IFRS 4 est d'améliorer la comptabilité des contrats d'assurance sans exiger de changements majeurs dans les pratiques nationales en vigueur à ce jour.

<sup>21</sup> HEEM Grégory, Op.cit, P253.

<sup>22</sup> AONZO Patrick, HEEM Grégory, **La régulation du secteur bancaire et financier : quel mode d'organisation ? quel rôle pour l'état ?** Revue française de finances publiques, Paris, septembre 2003, P135.

**1-2-2-Champ d'application :** la norme IFRS 4 s'applique à tous les contrats d'assurance (ainsi que les contrats de réassurance) qu'une entité émet et les contrats de réassurance qu'elle détient et ce, non limité aux seules compagnies d'assurance.

**1-2-3-Principales caractéristiques :**

**1-2-3-1-Définitions :**

\*Selon la norme, le contrat d'assurance est un contrat par lequel une partie (l'assureur), accepte un risque d'assurance significatif, en s'engageant vis-à-vis d'une autre partie (le souscripteur), à l'indemniser en cas de survenance future d'un événement aléatoire précis (l'évènement assuré) qui affecterait défavorablement le souscripteur ou un autre bénéficiaire.

Un risque d'assurance est jugé significatif si, en appréciant contrat par contrat, il est possible que l'assureur subisse une perte significative dans au moins un scénario présentant un caractère plausible.

**1-2-3-2-Comptabilisation :** la norme IFRS 4 prévoit l'exemption temporaire de l'application de certaines dispositions des IFRS, y compris le cadre conceptuel de l'IASB, pour la sélection des méthodes comptables applicables aux contrats d'assurance émis. En conséquence, les méthodes comptables appliquées aux contrats d'assurance sous le précédent référentiel sont maintenues. Toutefois, certaines méthodes seront obligatoires et d'autres interdites.

Les changements de méthodes comptables relatifs aux contrats d'assurance sont autorisés si, et seulement si, le changement améliore la fiabilité et la pertinence des états financiers. Notamment, l'IASB autorise la réévaluation de certains passifs d'assurance, à chaque arrêté, en fonction des variations des taux d'intérêt du marché.

La norme permet la prise en compte de marges d'investissement futures dans l'évaluation des contrats d'assurance<sup>23</sup>.

**1-2-3-3-Les informations à fournir :** un assureur doit fournir des informations qui identifient et expliquent les montants générés par les contrats d'assurance figurant dans ses états financiers.

Un assureur doit fournir des informations permettant aux utilisateurs de ses états financiers d'évaluer la nature et l'ampleur des risques découlant des contrats d'assurance. Il doit également fournir des informations sur les estimations, échéances et incertitudes relatives aux flux de trésorerie.

---

<sup>23</sup> BRUN Stéphan, Op.cit, P94.

**2-Le secteur non financier :** les normes sectorielles qui traitent le secteur non financier publiées par l'IASB en vigueur sont au nombre de trois ; il s'agit d'IAS 26 « Comptabilité et rapports financiers des régimes de retraite », d'IAS 41 « Agriculture » et d'IFRS 6 « Prospection et évaluation des ressources minérales ».

### **2-1-IAS 26 Comptabilité et rapports financiers des régimes de retraite (Accounting and Reporting by Retirement Benefit Plans)**

Les régimes de retraite sont des accords selon lesquels une entité fournit des prestations à ses salariés au moment, ou après la date de leur fin d'activité (sous forme de rente annuelle ou d'un capital), lorsque ces prestations peuvent être déterminées ou estimées à l'avance, selon les clauses d'un accord ou les usages de l'entité.

**2-1-1-Objectif :** l'objectif de la norme IAS 26 est de prescrire l'évaluation et l'information à fournir dans les rapports financiers qu'un régime de retraite présente à l'ensemble de ses adhérents considéré comme un groupe. Les informations portent sur la nature du régime, ses ressources financières et sa performance. La norme ne traite pas des informations données aux adhérents individuels au sujet de leurs droits aux prestations de retraite.

**2-1-2-Champ d'application :** la présente norme doit être appliquée aux rapports financiers présentés par les régimes de retraite à tous les adhérents lorsque de tels rapports sont établis, que ce régime de retraite soit :

- un fonds séparé ou non ;
- un régime à cotisations définies ou à prestations définies ;
- un régime géré par une compagnie d'assurance ;
- un régime financé par d'autres personnes que par les employés.

#### **2-1-3-Principales caractéristiques :**

**2-1-3-1-Le rapport financier :** l'objectif d'une information financière donnée par un régime de retraite est de fournir, périodiquement, des informations sur ce régime et sur la performance de ses placements (cotisations définies) ou sur les ressources et les activités financières du régime (prestations définies). Cet objectif est en général atteint par la présentation d'un rapport comprenant les éléments suivants :

a) pour les régimes à cotisations définies :

- un état des actifs nets affectés au paiement des prestations. Cet état indique :
  - \*les placements existants en fin d'exercice ;
  - \*les méthodes d'évaluation de ces placements ;

\*des détails sur tout placement représentant à lui seul soit plus de 5% des actifs nets affectés au paiement de prestations, soit plus de 5% de tout type et catégories de titres ;

\*des détails sur tout placement effectué chez l'employeur adhérent ;

\*les dettes autres que la valeur actuarielle des prestations de retraite promises.

-une description du régime et de l'effet de tout changement intervenu dans le régime (ses adhérents et ses termes et conditions) au cours de l'exercice.

**b)** pour les régimes à prestations définies : des informations sur les actifs nets affectés au paiement des prestations doivent être données ainsi que la valeur actuarielle des prestations de retraite promises ou, les engagements relevant du régime. La norme IAS 26 laisse le choix entre deux types de présentations :

-un seul état qui regroupe les actifs nets affectés au paiement des prestations, la valeur actuarielle des prestations de retraite promises et l'excédent ou l'insuffisance de couverture du régime en résultat.

-un état des actifs nets affectés au paiement des prestations avec :

\*soit une note mentionnant la valeur actuarielle des prestations de retraite promises, en distinguant les prestations acquises des autres ;

\*soit un renvoi à cette information fournie dans un rapport actuariel joint.

**2-1-3-2-Les informations communes :** le rapport financier d'un régime de retraite, qu'il soit à prestations ou à cotisations définies, doit également comporter les informations suivantes :

-un état de l'évolution des actifs nets affectés au paiement des prestations. Cet état indique les cotisations des employeurs et des employés, les revenus des placements, les prestations réglées ou à verser, les charges administratives, les impôts sur le revenu, les gains et pertes réalisés sur la cession de placements et variations de la valeur des placements et enfin les transferts inter-régimes ;

-un résumé des principales méthodes comptables ;

-une description du régime et l'incidence de toute modification intervenue dans ce régime au cours de la période ;

-une description de la politique de financement du régime<sup>24</sup>.

**2-1-3-3-Les calculs des engagements du régime :** dans les régimes à prestations définies, l'évaluation des prestations de retraite promises est établie à partir de calculs actuariels, permettant de déterminer la valeur actuelle (actuarielle) des prestations. La valeur actuarielle des prestations de retraites promises correspond à la valeur actuelle des prestations que le régime de retraite aura à verser aux employés au titre des services déjà rendus. Le calcul de l'engagement peut être effectué en utilisant, soit les salaires de fin d'exercice (salaires

<sup>24</sup> MAILLET Catherine, LE MANH Anne, Op.cit, P138.

actuels), soit les salaires projetés de fin de carrière. En ce qui concerne les régimes à cotisations définies, aucun engagement n'existe, si ce n'est celui de verser aux adhérents le montant des cotisations au fil des ans, augmenté des produits des placements et diminués des frais de gestion.

**2-1-3-4-L'évaluation des actifs du régime :** les placements détenus au titre des régimes de retraite doivent être comptabilisés à leur juste valeur. Dans le cas des titres cotés, la juste valeur correspond à la valeur de marché. Certains titres ayant une valeur de remboursement fixe, peuvent être enregistrés et conservés au bilan de l'institution sur la base de cette valeur de remboursement.

Les éléments d'actifs affectés à la gestion administrative du fonds ou la gestion de sa trésorerie doivent être enregistrés et évalués conformément aux normes IAS/IFRS applicables en la matière.

## **2-2- IAS 41 Agriculture (Agriculture)**

L'activité agricole est la gestion par une entité de la transformation biologique d'actifs biologiques (biens vivants) pour la vente, en produits agricoles ou en autres actifs biologiques. Un actif biologique est un animal ou une plante vivante. Le produit agricole est le produit récolté des actifs biologiques de l'entité (la laine, le lait, les raisins par exemple).

La transformation biologique comprend les processus de croissance, de dégénérescence, de production et de procréation, qui engendrent des changements qualitatifs ou quantitatifs dans l'actif biologique.

**2-2-1-Objectif :** l'objectif de la norme IAS 41 est de prescrire le traitement comptable, la présentation des états financiers et les informations à fournir concernant l'activité agricole, à savoir :

- les actifs biologiques ;
- les produits agricoles au moment de la récolte ;
- les subventions publiques, soumises ou non à condition, liées à un actif biologique.

**2-2-2-Champ d'application :** la norme IAS 41 doit être appliquée pour la comptabilisation des actifs biologiques et de la production agricole au moment de la récolte.

Elle ne s'applique pas au terrain concernant une activité agricole et aux immobilisations incorporelles concernant cette même activité. Ces sujets sont traités par d'autres normes.

Cette norme s'applique à la production agricole qui est le produit récolté des actifs biologiques de l'entité, uniquement au moment de la récolte. Par la suite, on appliquera la norme IAS 2 « Stocks », ou une autre norme IAS/IFRS applicable.

### **2-2-3-Principales caractéristiques :**

**2-2-3-1-La comptabilisation :** une entité doit comptabiliser un actif biologique ou un produit agricole si, et seulement si :

- l'entité contrôle l'actif du fait d'événements passés ;
- il est probable que les avantages économiques futurs associés à cet actif iront à l'entité ;
- la juste valeur ou le coût de cet actif peut être évalué de façon fiable.

**2-2-3-2-L'évaluation :** un actif biologique doit être évalué lors de la comptabilisation initiale, et à chaque date de clôture à sa juste valeur diminuée des coûts estimés au point de vente, sauf lorsque la juste valeur ne peut être évaluée de manière fiable. Les coûts au point de vente comprennent les commissions aux intermédiaires et aux négociants, les montants prélevés par les agences réglementaires, les Bourses de matières premières ainsi que les droits et taxes de transfert<sup>25</sup>.

Le produit agricole récolté à partir des actifs biologiques d'une entité doit être évalué à sa juste valeur diminuée des coûts estimés au point de vente.

Les en-cours d'une entité agricole doivent être évalués à leur juste valeur diminuée des coûts estimatifs de vente jusqu'au moment de la moisson. La norme ne traite pas de l'évaluation du produit agricole stocké ou transformé. La norme IAS 2 pourra être appliquée dans ce cas.

Un profit ou une perte, résultant d'une variation de la juste valeur diminuée des coûts de point de vente estimés d'un actif biologique ou bien d'un produit agricole, doit être inclus dans le résultat net de l'exercice au cours duquel il se produit.

Dans le cas exceptionnel où la juste valeur d'un actif biologique ne peut être évaluée de manière fiable au moment de sa comptabilisation initiale, cet actif biologique devra être évalué à son coût diminué du cumul des amortissements et du cumul des pertes de valeur.

Une fois que la juste valeur dudit actif biologique devient évaluable de manière fiable, l'entité doit l'évaluer à sa juste valeur diminuée des coûts estimés de point de vente.

**2-2-3-3-Les subventions publiques :** une subvention publique sans condition, liée à un actif biologique évalué à sa juste valeur diminuée des coûts de point de vente, doit être comptabilisée comme un revenu uniquement lorsque la subvention publique est libérée.

Si une subvention publique, liée à un actif biologique évalué à sa juste valeur diminuée des coûts estimés de point de vente, est soumise à condition, l'entité ne doit comptabiliser la subvention publique comme un revenu que lorsque les conditions liées à cette subvention sont remplies<sup>26</sup>.

---

<sup>25</sup> HEEM Grégory, Op.cit, P260.

<sup>26</sup> LE VROUC'H – MEOUCHY Joëlle, VAN GREUNING Hennie, KOEN Marius, Op.cit, P175.



**2-2-3-4-Les informations à fournir :** la norme IAS 41 précise que l'entité doit fournir dans ses notes annexes les informations suivantes :

- une description de chaque groupe d'actifs biologiques ;
- une évaluation ou une estimation non-financière des quantités physiques de chaque groupe d'actifs biologiques de l'entité à la clôture de l'exercice et la production de produits agricoles au cours de l'exercice ;
- les méthodes et les hypothèses significatives appliquées pour déterminer la juste valeur de chaque groupe de production agricole au moment de la récolte et de chaque groupe d'actifs biologiques (lorsque la juste valeur ne peut être mesurée de façon fiable, les raisons détaillées et le mode de calcul) ;
- un rapprochement des variations de la valeur comptable des actifs biologiques entre le début et la fin de l'exercice.

Concernant les subventions publiques, l'entité doit indiquer l'étendue et la nature des subventions publiques comptabilisées dans les états financiers, les conditions non-remplies et toute autre éventualité relative à des subventions publiques ainsi que les diminutions significatives attendues du niveau des subventions publiques.

### **2-3-IFRS 6 Prospection et évaluation des ressources minérales (Exploration for and Evaluation of Mineral Ressources)**

L'IASB porte une attention particulière au domaine de l'exploration et de l'évaluation des ressources pétrolières, gazières et minérales. Il lui a d'ailleurs consacré la norme IFRS 6. Il faut cependant préciser qu'elle est limitée à l'exploration et l'évaluation des ressources minérales de sorte qu'elle ne saurait être étendue, par raisonnement analogique, à des activités proches comme l'activité de recherche.

**2-3-1-Objectif :** l'objectif de la présente norme est de préciser l'information financière relative à la prospection et à l'évaluation des ressources minérales. En particulier la présente norme impose :

- des améliorations limitées aux pratiques comptables existantes relatives aux dépenses de prospection et d'évaluation ;
- aux entités qui comptabilisent des actifs de prospection et d'évaluation, de procéder à des tests de dépréciation de ces actifs selon la présente norme, et d'évaluer toute dépréciation selon la norme IAS 36 « Dépréciation d'actifs » ;
- de fournir des informations qui identifient et expliquent les montants figurant dans les états financiers de l'entité, générés par la prospection et l'évaluation de ressources minérales, et aident les utilisateurs de ces états financiers à comprendre le montant, l'échéance et le degré

de certitude des flux de trésorerie futurs découlant des actifs de prospection et d'évaluation comptabilisés.

**2-3-2-Champ d'application :** une entité doit appliquer la présente norme aux dépenses de prospection et d'évaluation qu'elle encourt. La norme ne traite pas d'autres aspects de la comptabilisation par les entités se livrant à la prospection et l'évaluation des ressources minérales.

Une entité ne doit pas appliquer la présente norme aux dépenses encourues :

- avant la prospection et l'évaluation de ressources minérales, telles que les dépenses encourues avant que l'entité n'ait obtenu les droits légaux de prospecter une zone spécifique ;
- après que la faisabilité technique et la viabilité commerciale de l'extraction d'une ressource minérale ont été démontrées.

**2-3-3-Principales caractéristiques :**

**2-3-3-1-La comptabilisation des actifs au titre de la prospection et de l'évaluation :** lors de l'élaboration de ses méthodes comptables, une entité comptabilisant les actifs au titre de la prospection et de l'évaluation doit appliquer le paragraphe 10 de la norme IAS 8 qui stipule que : « en l'absence d'une norme ou d'une interprétation applicable à une transaction, un autre événement ou condition, la direction devra faire usage de jugement pour développer et appliquer une méthode comptable permettant d'obtenir des informations pertinentes et fiables pour les utilisateurs ayant des décisions économiques à prendre ».

**2-3-3-2-L'évaluation des actifs au titre de la prospection et de l'évaluation :**

**2-3-3-2-1-L'évaluation lors de la comptabilisation :** les actifs au titre de la prospection et de l'évaluation doivent être évalués au coût.

Une entité doit déterminer une méthode précisant quelles dépenses sont comptabilisées en actifs de prospection et d'évaluation et appliquer cette méthode de manière cohérente et permanente. Les exemples suivants illustrent des dépenses susceptibles d'être incluses dans l'évaluation initiale des actifs de prospection et d'évaluation :

- acquisition de droits de prospecter ;
- études topographiques, géologiques, géochimiques et géophysiques ;
- forage d'exploration et creusage de tranchées ;
- échantillonnage ;
- activités en liaison avec l'évaluation de la faisabilité technique et de la viabilité commerciale de l'extraction d'une ressource minérale.

**2-3-3-2-2-L'évaluation après comptabilisation :** après comptabilisation, une entité doit appliquer aux actifs de prospection et d'évaluation soit le modèle du coût, soit le modèle de la réévaluation. Si le modèle de la réévaluation est appliqué (soit le modèle mentionné dans IAS 16 « Immobilisations corporelles », soit le modèle figurant dans IAS 38 « Immobilisations incorporelles », il doit être cohérent avec le classement des actifs.

**2-3-3-3-Les changements de méthode comptable :** une entité peut changer ses méthodes comptables relatives aux dépenses de prospection et d'évaluation si le changement rend les états financiers plus pertinents pour les besoins de prise de décisions économiques des utilisateurs et ne les rend pas moins fiables, ou les rend plus fiables et pas moins pertinents par rapport à ces besoins.

**2-3-3-4-La présentation :**

**2-3-3-4-1-Le classement des actifs au titre de la prospection et de l'évaluation :** une entité doit classer les actifs de prospection et d'évaluation en immobilisations corporelles (par exemple les véhicules ou appareils de forage) ou incorporelles (par exemple les droits de forage) selon la nature des actifs acquis, et appliquer la classification de manière cohérente et permanente.

**2-3-3-4-2-Le reclassement des actifs au titre de la prospection et de l'évaluation :** un actif de prospection et d'évaluation ne doit plus être classé comme tel lorsque la faisabilité technique et la viabilité commerciale de l'extraction d'une ressource minérale sont démontrables. Les actifs de prospection et d'évaluation doivent être soumis à un test de dépréciation, et toute perte de valeur doit être comptabilisée avant le reclassement.

**2-3-3-5-La dépréciation :**

**2-3-3-5-1-La comptabilisation et l'évaluation :** les actifs de prospection et d'évaluation doivent être soumis à un test de dépréciation lorsque les faits et circonstances suggèrent que la valeur comptable d'un actif de prospection et d'évaluation peut excéder sa valeur recouvrable. Si tel était le cas, l'entité doit évaluer, présenter et fournir des informations sur toute perte de valeur qui pourrait en résulter selon la norme IAS 36 « Dépréciation d'actifs ».

Une entité doit déterminer une méthode comptable de répartition des actifs de prospection et d'évaluation à des unités génératrices de trésorerie ou à des groupes d'unités génératrices de trésorerie, dans le but d'estimer la dépréciation de tels actifs. Chaque unité ou groupe d'unités génératrices de trésorerie auquel un actif est attribué ne doit pas être plus grand qu'un secteur fondé sur le premier ou le deuxième niveau d'information sectorielle de l'entité, déterminé selon IAS 14 « Information sectorielle ».

**2-3-3-6-Les informations à fournir :** une entité doit fournir des informations qui identifient et expliquent les montants comptabilisés dans ses états financiers, générés par la prospection et l'évaluation de ressources minérales. L'entité doit notamment fournir les informations suivantes :

-ses méthodes comptables relatives aux dépenses de prospection et d'évaluation, y compris la comptabilisation des actifs de prospection et d'évaluation ;

-les montants d'actifs, de passifs, de produits et de charges ainsi que les flux de trésorerie opérationnels et d'investissement découlant de la prospection et de l'évaluation des ressources minérales.

Une entité doit traiter les actifs de prospection et d'évaluation en tant que classe d'actifs distincte et donner les informations imposées soit par IAS 16, soit par IAS 38, de manière cohérente avec le classement des actifs<sup>27</sup>.

---

<sup>27</sup> [www.focusifrs.com](http://www.focusifrs.com)

### **Conclusion :**

Au terme de ce deuxième chapitre, il apparaît clairement l'importance donnée par l'IASB à l'information financière. Cette importance se manifeste tout d'abord par le nombre et le contenu des états financiers que doit élaborer toute entité qui applique le référentiel IAS/IFRS. Ces états financiers sont au nombre de cinq :

- le bilan ;
- le compte de résultat ;
- le tableau des flux de trésorerie ;
- l'état de variation des capitaux propres ;
- et l'annexe.

L'IASB ne prescrit cependant aucun format de présentation obligatoire, mais fournit simplement une liste des éléments à indiquer dans les états financiers. D'un autre côté, l'annexe doit constituer pour les entités appliquant le référentiel de l'IASB, une batterie d'informations complémentaires, notamment les informations expliquant les montants des éléments figurant dans les quatre autres états financiers.

Par ailleurs, l'information financière est régie par d'autres normes dites complémentaires ou supplémentaires. Ces dernières traitent par exemple, des modalités d'établissement des comptes intermédiaires, des informations relatives aux parties liées, du résultat par action ou bien de l'information sectorielle. Cette dernière permet d'avoir un panorama sur les différentes lignes et produits que propose l'entité et les différentes zones géographiques dans lesquelles elle opère.

Soucieux également de répondre aux attentes des différentes parties, l'IASB a consacré une partie de ses normes à des secteurs particuliers. On y trouve aussi bien le secteur financier que le secteur non financier, comprenant entre autres l'agriculture et l'industrie extractive. Ces normes complètent les premières en matière d'informations financières à présenter par les entités.

Enfin, nous avons vu également dans ce deuxième chapitre, l'importance donnée par l'IASB aux comptes consolidés et aux modalités de leur élaboration et de leur présentation. L'IASB leur a d'ailleurs consacré cinq normes qui traitent, entre autres, des états financiers consolidés et individuels et des participations dans les entreprises associées et les coentreprises.

Le référentiel IAS/IFRS est en premier lieu destiné aux groupes de sociétés qui établissent des comptes consolidés.

Les normes dites d'information financière permettent d'avoir des états financiers de qualité où l'information financière qui y est véhiculée se caractérise par sa diversité, sa transparence, sa richesse, sa loyauté et sa fiabilité.

# CHAPITRE 3

**LES NORMES D'ENREGISTREMENT**

**ET D'EVALUATION**

## **Introduction :**

Après avoir traité dans le chapitre précédent les normes relatives à l'information financière ou les normes dites d'information financière, il y a lieu, dans ce troisième chapitre de se pencher sur l'autre type de normes. Il s'agit des normes dites d'enregistrement et d'évaluation. Ces normes définissent les modalités d'enregistrement et d'évaluation des divers éléments du bilan (actifs et passifs) mais aussi du compte de résultats (produits et charges).

Ces normes d'enregistrement et d'évaluation ne sont pas des règles de tenue des comptes. L'IASB le précise d'ailleurs, en indiquant que le référentiel IAS/IFRS ne traite pas des règles de tenue des comptes mais plutôt des normes de présentation de l'information financière incluant des règles d'évaluation et des modalités d'enregistrement des divers éléments composant les états financiers. Ceci marque l'influence du monde anglo-saxon sur les travaux de l'IASB. En effet, les pays anglo-saxons se caractérisent par le fait qu'il n'existe aucune règle légale, professionnelle ou autre qui traite de la tenue de la comptabilité des sociétés, de même qu'il n'existe pas non plus de plan comptable. L'approche anglo-saxonne considère que l'utilisation d'un plan restreint la liberté dont dispose le professionnel pour trouver une solution conforme aux besoins et à la taille de son client.

Notre objectif dans ce chapitre n'est pas d'expliquer en détail le contenu parfois assez complexe de chaque norme d'un point de vue comptable. Il s'agit de comprendre comment ces normes sont appliquées lors de l'établissement des états financiers. Nous avons d'ailleurs conservé la même méthodologie que dans le chapitre précédent, consistant à présenter chaque norme de façon didactique et synthétique en allant vers l'essentiel. Il aurait été d'ailleurs impossible de traiter par exemple l'ensemble des dispositions contenues dans les normes IAS 32 et IAS 39. Ces deux normes occupent à elles-seules, plus de 600 pages du référentiel IAS/IFRS.

L'étude des normes d'enregistrement et évaluation s'effectuera en trois sections.

Tout d'abord, nous aborderons dans la première section les normes relatives à l'évaluation des actifs et passifs non financiers.

Ensuite, nous enchaînerons dans la deuxième section par les normes relatives à l'évaluation des actifs et passifs financiers, notamment celles traitant les instruments financiers (IAS 32 et IAS 39) qui ont fait l'objet de nombreux débats en Europe.

Enfin, nous concluons dans la troisième et dernière section par les normes relatives à l'évaluation du résultat et des variations de cours.

Comme dans le chapitre précédent, chaque norme sera étudiée selon le même triptyque à savoir l'objectif de la norme, le champ d'application et les principales caractéristiques.

### III-LES NORMES D'ENREGISTREMENT ET D'EVALUATION

#### Section 1 : L'évaluation des actifs et passifs non financiers

L'évaluation des éléments dits « bilantiels » dans le référentiel IAS/IFRS distingue les actifs et passifs financiers des actifs et passifs non financiers. Le traitement des éléments non financiers du bilan est abordé avec d'une part, les actifs à travers les normes relatives aux stocks, aux immobilisations corporelles et incorporelles, à la dépréciation des actifs et aux immeubles de placement, et d'autre part, les passifs à travers les normes relatives aux contrats de location, aux avantages du personnel, aux emprunts et aux provisions.

**1-L'évaluation des actifs non financiers :** les normes relatives à l'évaluation des actifs non financiers regroupent les stocks (IAS 2), les immobilisations corporelles (IAS 16), la dépréciation d'actifs (IAS 36), les immobilisations incorporelles (IAS 38) et les immeubles de placement (IAS 40).

#### 1-1-IAS 2 Stocks (Inventories)

L'IASB définit les stocks comme des actifs :

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

**1-1-1-Objectif :** l'objectif de la norme IAS 2 est de prescrire le traitement comptable applicable aux stocks.

**1-1-2-Champ d'application :** la norme IAS 2 doit être appliquée pour la comptabilisation des stocks, c'est à dire les coûts à comptabiliser en tant qu'actif et à différer jusqu'à la comptabilisation des produits correspondants. Cette norme ne s'applique pas aux actifs suivants :

- les travaux en cours générés par les contrats de construction traités par IAS 11 ;
- les instruments financiers ;
- les stocks spécifiques (agriculture, industrie forestière et minière).

Dans le cas d'un prestataire de services, les stocks incluent le coût du service pour lequel l'entité n'a pas encore comptabilisé les produits correspondants (par exemple, travail des auditeurs, des architectes, des avocats).



### **1-1-3-Principales caractéristiques :**

**1-1-3-1-L'évaluation des stocks :** les stocks doivent être évalués au plus faible du coût d'entrée et de la valeur nette de réalisation. Toutefois, conformément à des pratiques bien établies dans certains secteurs, les stocks de produits agricoles et forestiers, les productions agricoles après la récolte, les minerais et productions minérales sont évalués à la valeur nette de réalisation.

**1-1-3-2-La valeur nette de réalisation :** la valeur nette de réalisation est le prix de vente estimé dans le cours normal de l'activité, diminué des coûts estimés pour l'achèvement et des coûts estimés nécessaires pour réaliser la vente.

**1-1-3-3-Le coût des stocks :** le coût des stocks doit comprendre l'ensemble des coûts d'acquisition, coûts de transformation et autres coûts encourus pour mettre les stocks à l'endroit et dans l'état où ils se trouvent.

Les coûts d'acquisition comprennent le prix d'achat net des remises et rabais, les droits d'importation et autres taxes non récupérables, ainsi que les frais de transport, de manutention et autres coûts directement imputables à l'acquisition de produits finis, des matières et des services.

Les coûts de transformations comprennent les coûts directement liés aux unités produites, telle la main d'œuvre directe. Ils comprennent également l'affectation systématique des frais généraux de production fixes et variables qui sont encourus pour transformer les matières premières en produits finis. L'affectation des frais généraux fixes aux coûts de transformation est fondée sur la capacité normale des installations de production. Selon la norme IAS 23 « Coûts d'emprunt », dans des circonstances limitées, les coûts d'emprunt peuvent être inclus dans le coût des stocks.

Les en-cours pour lesquels le chiffre d'affaires à l'avancement n'a pas encore été comptabilisé doivent être évalués à leur coût de production, en excluant toute marge et tous les autres coûts non liés à la production.

De la même façon, le coût des stocks d'une prestation de service comprend tous les coûts directement liés à la prestation, tels que les matières consommables, la main d'œuvre et les autres charges de personnel ainsi que les frais généraux attribuables.

**1-1-3-4-Les méthodes d'évaluation des stocks :** les méthodes suivantes peuvent être utilisées pour évaluer les coûts des stocks :

-la méthode des coûts réels, qui consiste à déterminer la valeur des stocks en retenant les coûts de production réellement engagés ;

-la méthode des coûts standards, qui peut être utilisée pour des raisons pratiques si elle donne un résultat proche du coût réel. Les coûts standards sont déterminés à partir des niveaux

normaux d'utilisation de matières premières, de main d'œuvre, d'efficacité et de capacité. Ils doivent être régulièrement réexaminés ;

-la méthode du prix de détail, qui peut être utilisée dans l'activité de distribution au détail lorsque la détermination du coût réel est impossible. Pour chaque groupe de produits homogènes, on détermine un pourcentage moyen de marge brute. La valeur du stock, par catégorie de produits homogènes, est obtenue en déduisant des ventes la marge brute ainsi calculée<sup>1</sup>.

**1-1-3-5-Les méthodes de détermination du coût :** le coût des stocks d'éléments qui ne sont pas ordinairement fongibles et des biens ou services produits et affectés à des projets spécifiques doit être déterminé en procédant à une identification spécifique de leurs coûts individuels.

Pour les autres stocks, le coût des stocks doit être déterminé en utilisant la méthode du premier entré-premier sorti (appelée en anglais FIFO) ou celle du coût moyen pondéré.

**1-1-3-6-Les informations à fournir :** les états financiers doivent indiquer principalement:

-les méthodes comptables adoptées pour évaluer les stocks, y compris la méthode de détermination du coût utilisée ;

-la valeur comptable totale des stocks et la valeur comptable par catégories appropriées à l'entité ;

-le montant des dépréciations comptabilisées au cours de l'exercice pour ramener les stocks à leur valeur nette de réalisation.

## **1-2- IAS 16 Immobilisations corporelles (Property, Plant and Equipment)**

Les immobilisations corporelles constituent souvent une part majeure de l'actif total d'une entité, et par conséquent elles sont importantes dans la présentation de sa situation financière. De plus, le fait de savoir si une dépense représente un actif ou une charge peut avoir un effet significatif sur la présentation des résultats des activités d'une entité.

**1-2-1-Objectif :** l'objectif de la norme IAS 16 est de prescrire le traitement comptable des immobilisations corporelles. Les questions fondamentales concernant la comptabilisation des immobilisations corporelles portent sur la date de comptabilisation des actifs, la détermination de leur valeur comptable ainsi que la comptabilisation des dotations aux amortissements.

**1-2-2-Champ d'application :** la norme IAS 16 doit être appliquée pour la comptabilisation des immobilisations corporelles, sauf lorsqu'une autre norme IAS/IFRS impose ou autorise un traitement comptable différent (IAS 41 « Agriculture », IFRS 5 « Actifs non courants destinés

---

<sup>1</sup> MAILLET Catherine, LE MANH Anne, Op.cit, P74.

à être cédés et abandons d'activités », IFRS 6 « Prospection et évaluation des ressources minérales »).

### **1-2-3- Principales caractéristiques :**

**1-2-3-1-Définition :** les immobilisations corporelles sont des actifs corporels qui sont détenus par une entité, soit pour être utilisés dans la production ou la fourniture de biens ou de services, soit pour être loués à des tiers, soit à des fins administratives, et dont on s'attend à ce qu'ils soient utilisés sur plus d'un exercice.

**1-2-3-2-La comptabilisation des actifs corporels :** un élément d'immobilisation corporelle doit être comptabilisé en tant qu'actif lorsque :

- il est probable que les avantages économiques futurs associés à cet actif iront à l'entité ;
- et que le coût de cet actif pour l'entité peut être évalué de façon fiable, ou lorsque cet actif est constaté à une valeur réévaluée, la juste valeur de cet actif peut être évaluée de façon fiable.

Lors de la comptabilisation initiale, l'approche par composants est désormais généralisée : il y a obligation de comptabiliser et d'amortir, de manière séparée, chaque partie de l'immobilisation dont le coût est significatif par rapport au coût total de l'immobilisation, et qui a une durée d'utilité ou un rythme d'utilisation différent des autres parties de l'immobilisation. Par ailleurs, les dépenses de révision ou d'inspection majeures d'une immobilisation (qui procureront à l'entité des avantages économiques futurs liés à l'utilisation de l'immobilisation) sont considérées comme un composant amortissable sur la durée s'écoulant entre deux révisions.

**1-2-3-3-L'évaluation initiale et les dépenses ultérieures :** une immobilisation corporelle qui remplit les conditions pour être comptabilisée en tant qu'actif doit être initialement évaluée à son coût. Ledit coût d'une immobilisation corporelle est constitué de son prix d'achat (net des remises et rabais commerciaux), y compris les droits de douane et taxes non récupérables, et de tous les frais directement attribuables engagés pour mettre l'actif en état de marche en vue de l'utilisation prévue.

Les dépenses ultérieures relatives à une immobilisation corporelle déjà comptabilisée doivent être ajoutées à la valeur comptable de l'actif, lorsqu'il est probable que des avantages économiques futurs, au delà du niveau de performance défini à l'origine de l'actif existant, iront à l'entité. Toutes les autres dépenses ultérieures doivent être comptabilisées en charges de l'exercice au cours duquel elles sont encourues.

**1-2-3-4-L'évaluation ultérieure à la comptabilisation initiale :** la norme prévoit deux possibilités de traitement :

-un traitement dit de référence (modèle du coût) : il prescrit, qu'après sa comptabilisation initiale en tant qu'actif, une immobilisation corporelle doit être comptabilisée à son coût diminué du cumul des amortissements et des pertes de valeur ;

-un autre traitement autorisé (modèle de la valeur réévaluée) : il prévoit qu'une immobilisation corporelle doit être comptabilisée à son montant réévalué, à savoir sa juste valeur à la date de réévaluation, diminuée du cumul des amortissements ultérieurs et du cumul de pertes de valeurs ultérieures. Les réévaluations doivent être effectuées avec une régularité suffisante pour que la valeur comptable ne diffère pas de façon significative de celle qui aurait été déterminée en utilisant la juste valeur à la date de clôture.

Lorsqu'une immobilisation corporelle est réévaluée, le cumul des amortissements à la date de réévaluation est :

-soit ajusté proportionnellement à la modification de la valeur comptable de l'actif, de sorte que la valeur de l'actif à l'issue de la réévaluation soit égale au montant réévalué ;

-soit éliminé de la valeur comptable de l'actif, le montant net étant porté au montant réévalué de l'actif.

Lorsque la valeur comptable d'un actif augmente par suite d'une réévaluation, l'augmentation doit être créditée directement en capitaux propres sous le libellé écart de réévaluation.

Toutefois, si cette réévaluation positive compense une réévaluation négative du même actif, antérieurement comptabilisée en charges, elle doit être comptabilisée en produits<sup>2</sup>. Il en est de même lorsque la valeur comptable d'un actif diminue par suite d'une réévaluation ; elle doit être traitée de façon contraire à celle de l'augmentation de la valeur comptable.

La juste valeur des terrains et constructions est en général leur valeur de marché. Cette valeur est déterminée sur la base d'une estimation effectuée en général par des évaluateurs professionnels qualifiés.

**1-2-3-5-Les amortissements :** la norme IAS 16 précise que tout composant d'une immobilisation corporelle dont le coût est significatif par rapport au total de l'immobilisation, doit être amorti séparément.

Le montant amortissable d'une immobilisation corporelle (déterminé après déduction de la valeur résiduelle de l'actif) doit être réparti de façon systématique sur sa durée d'utilité.

La dotation aux amortissements de chaque exercice doit être comptabilisée en charges à moins qu'elle ne soit incorporée dans la valeur comptable d'un autre actif.

---

<sup>2</sup> OBERT Robert, **Pratique des normes IAS/IFRS**, Op.cit, P239.

Le mode d'amortissement utilisé doit refléter le rythme selon lequel les avantages économiques futurs liés à l'actif sont consommés par l'entité. Différents modes d'amortissement peuvent être utilisés pour répartir de façon systématique le montant amortissable d'un actif sur sa durée d'utilité : le mode linéaire, le mode dégressif et le mode des unités de production.

Les plans d'amortissements (comprenant la durée d'utilité, le mode d'amortissement, la valeur résiduelle) doivent être réexaminés au minimum à chaque clôture de l'exercice.

**1-2-3-6-Les mises hors services et sorties :** une immobilisation corporelle doit être éliminée du bilan lors de sa sortie ou lorsque l'actif est hors d'usage de façon permanente, et que l'entreprise n'attend plus d'avantages économiques futurs de sa sortie. Les profits et pertes provenant de la mise hors service ou de la sortie d'une immobilisation corporelle doivent être déterminés par différence entre les produits de sortie nets estimés et la valeur comptable de l'actif, et doivent être comptabilisés en produits ou en charges dans le compte de résultat.

**1-2-3-7-Les informations à fournir :** selon la norme IAS 16, les états financiers doivent indiquer pour chaque catégorie d'immobilisations corporelles :

- les conventions d'évaluation utilisées pour déterminer la valeur brute comptable ;
- les modes d'amortissement utilisés ;
- les durées d'utilités ou les taux d'amortissement utilisés ;
- la valeur brute comptable et le cumul des amortissements (regroupé avec le cumul des pertes de valeur) à l'ouverture et à la clôture de l'exercice ;
- un rapprochement entre la valeur comptable à l'ouverture et à la clôture de l'exercice montrant les variations (entrées, sorties, augmentations ou diminutions suite à des réévaluations et des pertes de valeur)<sup>3</sup>.

### **1-3-IAS 38 Immobilisations incorporelles (Intangible Assets)**

Une immobilisation incorporelle est un actif non monétaire identifiable sans substance physique.

**1-3-1-Objectif :** l'objectif de la norme IAS 38 est de prescrire le traitement comptable et les informations à fournir des immobilisations incorporelles.

**1-3-2-Champ d'application :** la norme IAS 38 doit être appliquée par toutes les entités pour la comptabilisation des immobilisations incorporelles, à l'exception de celles couvertes par une autre norme IAS/IFRS. La norme IAS 38 s'applique, entre autres choses, aux dépenses liées aux activités de publicité, de formation, de démarrage d'activité, de recherche et de développement.

<sup>3</sup> BRUN Stéphan, Op.cit, P110.

### **1-3-3-Principales caractéristiques :**

**1-3-3-1-La comptabilisation et l'évaluation initiale d'une immobilisation incorporelle :** la norme IAS 38 impose de comptabiliser une immobilisation incorporelle si, et seulement si :

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

Une immobilisation incorporelle doit être évaluée initialement à son coût. Le coût d'une immobilisation incorporelle comprend son prix d'achat, y compris les droits d'importation et taxes non remboursables, après déduction des remises et rabais commerciaux, ainsi que toute dépense directement imputable à la préparation de cet actif en vue de l'utilisation envisagée.

La méthode du coût s'applique, que l'immobilisation incorporelle soit acquise à l'extérieure ou qu'elle soit générée en interne.

Pour une immobilisation incorporelle générée en interne, le coût est égal à la somme des dépenses encourues, à partir de la date à laquelle cette immobilisation incorporelle satisfait pour la première fois aux critères de comptabilisation.

La norme impose de comptabiliser toutes les dépenses de recherche (ou de la phase de recherche d'un projet interne) en charges lorsqu'elles sont encourues, au même titre que les dépenses liées au démarrage d'une activité ou d'une entité.

Par contre, les dépenses résultant du développement (ou de la phase de développement d'un projet interne) doivent être comptabilisées en immobilisations incorporelles si, et seulement si l'entité peut démontrer le respect d'une part, des critères de comptabilisation d'une telle immobilisation, et d'autre part, les critères de faisabilité technique, d'intention d'utilisation ou de vente et de disponibilité des ressources pour achèvement.

**1-3-3-2-Les dépenses ultérieures :** les dépenses ultérieures au titre d'une immobilisation incorporelle dès son acquisition ou son achèvement doivent être comptabilisées en charges lorsqu'elles sont encourues, sauf si elles répondent aux critères de comptabilisation évoqués ci-dessus ; elles seront alors ajoutées au coût de l'immobilisation incorporelle.

**1-3-3-3-L'évaluation postérieure à la comptabilisation initiale :** la norme IAS 38 prévoit deux traitements possibles à l'évaluation postérieure à la comptabilisation initiale :

-le modèle du coût : après sa comptabilisation initiale, une immobilisation incorporelle doit être comptabilisée à son coût diminué du cumul des amortissements et cumul des pertes de valeur.

-le modèle de la valeur réévaluée : la norme IAS 38 autorise de comptabiliser l'immobilisation incorporelle pour un montant réévalué à sa juste valeur à la date de la réévaluation, diminué du cumul des amortissements ultérieurs et du cumul des pertes de valeur ultérieures. La juste valeur doit être déterminée par rapport à un marché actif, c'est à

dire un marché pour lequel sont réunies certaines conditions. S'il n'existe pas de marché actif, l'entité devra utiliser le modèle précédant pour évaluer l'immobilisation incorporelle.

**1-3-3-4-La durée d'utilité :** l'entité doit estimer si la durée d'utilité d'une immobilisation incorporelle est finie ou indéfinie, et si elle est finie, sa longueur ou le nombre d'unités de production ou d'unités similaires correspondant à cette durée d'utilité. Une immobilisation incorporelle doit être considérée par l'entité comme ayant une durée d'utilité indéfinie quand, en tenant compte d'une analyse effectuée avec des facteurs pertinents, il n'y a aucune limite prévisible à la période durant laquelle on s'attend à ce que l'immobilisation génère des flux de trésorerie pour l'entité.

**1-3-3-5-L'amortissement :** le montant amortissable d'une immobilisation incorporelle avec une durée d'utilité finie doit être réparti de façon systématique sur sa durée d'utilité. L'amortissement doit commencer dès le moment où l'actif est prêt à être utilisé. Il doit cesser dès l'instant où l'immobilisation est appelée à être cédée.

L'immobilisation incorporelle dont la durée d'utilité n'est pas définie n'est pas amortissable. La nature de cette durée d'utilité doit être revue à la fin de chaque exercice afin de déterminer si elle est restée indéfinie ou est devenue finie. En tout état de cause, la dotation aux amortissements doit être comptabilisée en charges, à moins qu'une autre norme permette ou impose de l'incorporer dans la valeur comptable d'un autre actif.

La valeur résiduelle d'une immobilisation incorporelle doit être réputée nulle, sauf :

- si un tiers s'est engagé à la racheter à la fin de sa durée d'utilisation ;
- s'il existe un marché actif et que la valeur résiduelle peut être déterminée par référence à ce marché, et qu'il est probable qu'un tel marché existera à la fin de la durée d'utilité de l'actif.

La durée et le mode d'amortissement doivent être revus au moins à chaque clôture annuelle. Si la durée d'utilité attendue de l'actif est différente des estimations antérieures, la durée d'amortissement doit être modifiée en conséquence.

**1-3-3-6-La recouvrabilité de la valeur comptable et les pertes de valeur :** pour déterminer si une immobilisation incorporelle a perdu de sa valeur, l'entité applique la norme IAS 36 « Dépréciation d'actifs ». De même, la norme IAS 38 impose à une entité d'estimer, au minimum une fois par an, la valeur recouvrable d'une immobilisation incorporelle qui n'est pas encore prête à être mise en service.

**1-3-3-7-Les mises hors service et sorties :** une immobilisation incorporelle doit être décomptabilisée lorsqu'elle est sortie ou que l'on n'attend plus aucun avantage économique futur de son utilisation ou de sa sortie. Les profits et pertes provenant de la mise hors service ou de la sortie doivent être déterminés par différence entre les produits de sortie nets estimés

et la valeur comptable de l'actif, et doivent être comptabilisés en produits ou en charges dans le compte de résultat<sup>4</sup>.

**1-3-3-8-Les informations à fournir :** pour chaque catégorie d'immobilisations incorporelles, les états financiers doivent fournir les informations suivantes :

- les durées d'utilités ou les taux d'amortissement utilisés ainsi que les modes d'amortissement ;
- la valeur brute comptable et le cumul des amortissements (avec le cumul des pertes de valeur) à l'ouverture et à la clôture de l'exercice ;
- les postes du compte de résultat dans lesquels est incluse la dotation aux amortissements ;
- un rapprochement entre les valeurs comptables (pour l'exercice N et N-1) à l'ouverture et à la clôture de l'exercice, faisant apparaître : les entrées, les mises hors service et sorties, les augmentations ou diminutions résultant de réévaluations, des pertes de valeur et des amortissements comptabilisés<sup>5</sup>.

#### **1-4-IAS 36 Dépréciation d'actifs (Impairment of Assets)**

La notion de dépréciation d'actifs se distingue de la notion d'amortissement. La norme IAS 36 « Dépréciation d'actifs » de l'IASB différencie donc amortissement et perte de valeur.

**1-4-1-Objectif :** l'objectif de la norme IAS 36 est de prescrire les procédures qu'une entité doit appliquer pour s'assurer que ses actifs sont comptabilisés pour une valeur qui n'excède pas leur valeur recouvrable.

**1-4-2-Champ d'application :** la norme IAS 36 doit s'appliquer à la comptabilisation de la dépréciation de tous les actifs autres que ceux traités spécifiquement dans une autre norme existante (par exemple IAS 2, 11, 12, 19, 32, 39, 40, 41, IFRS 4 et 5).

**1-4-3-Principales caractéristiques :**

**1-4-3-1-La perte de valeur d'un actif :** une entité doit apprécier à chaque date de clôture s'il existe un quelconque indice montrant qu'un actif a pu perdre de la valeur. S'il existe un tel indice, l'entité doit estimer la valeur recouvrable de l'actif.

Indépendamment du fait de savoir s'il y a une quelconque indication de dépréciation, une entité doit également :

- effectuer un test annuel pour dépréciation sur les éléments incorporels qui ont une durée d'utilité non définie ou ceux qui ne sont pas disponibles à l'usage, en comparant leur valeur comptable et leur valeur recouvrable.
- effectuer un test annuel pour dépréciation du goodwill.

<sup>4</sup> OBERT Robert, **Pratique des normes IAS/IFRS**, Op.cit, P265.

<sup>5</sup> BRUN Stéphane, Op.cit, P117.



Par ailleurs, la norme IAS 36 impose d'évaluer la valeur recouvrable qui est définie comme étant la valeur la plus élevée entre le prix de vente net de l'actif et sa valeur d'utilité.

Le prix de vente net étant le montant qui peut être obtenu de la vente d'un actif lors d'une transaction, dans des conditions de concurrence normale entre des parties bien informées et consentantes, après déduction des coûts marginaux directs de sortie.

La valeur d'utilité est la valeur actuelle des flux de trésorerie futurs estimés attendus de l'utilisation continue d'un actif et de sa sortie à la fin de sa durée d'utilité.

**1-4-3-2-Evaluation :** pour déterminer la valeur d'utilité d'un actif, la norme IAS 36 impose qu'une entité utilise entre autres :

-des projections de flux de trésorerie, construites sur des hypothèses raisonnables et documentées qui reflètent l'actif dans son état actuel, et représentent la meilleure estimation par la direction de l'ensemble des conditions économiques qui existeront pendant la durée d'utilité restant à courir de l'actif ;

-un taux d'actualisation avant impôt, reflétant les appréciations actuelles du marché de la valeur temps de l'argent et des risques spécifiques à l'actif.

**1-4-3-3-La comptabilisation de la perte de valeur :** la norme IAS 36 impose de comptabiliser une perte de valeur, lorsque la valeur comptable d'un actif est supérieure à sa valeur recouvrable :

-en charges dans le compte de résultat, pour les actifs comptabilisés au coût ;

-comme une diminution de réévaluation, pour les actifs comptabilisés à leur montant réévalué.

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

S'il existe un indice montrant qu'une perte de valeur comptabilisée pour un actif (autre que le goodwill) au cours d'exercices antérieurs n'existe peut-être plus ou a diminué, cette perte de valeur doit être reprise en la comptabilisant immédiatement en produits dans le compte de résultat, à moins que l'actif soit comptabilisé à un montant réévalué. Dans ce cas, la reprise doit être traitée comme une réévaluation positive. La valeur comptable d'un actif augmentée suite à la reprise d'une perte de valeur ne doit pas être supérieure à la valeur comptable (nette des amortissements) qui aurait été déterminée si aucune perte de valeur n'avait été comptabilisée pour cet actif au cours d'exercices antérieurs.

**1-4-3-4-Les unités génératrices de trésorerie (UGT) :** s'il n'est pas possible d'estimer la valeur recouvrable de l'actif pris individuellement, une entité doit déterminer celle de l'unité génératrice de trésorerie à laquelle l'actif appartient.

Une U.G.T est le plus petit groupe identifiable d'actifs générant des entrées de trésorerie qui sont largement indépendantes des entrées de trésorerie générées par d'autres actifs ou groupes d'actifs.

**1-4-3-5-Le test de dépréciation :** pour tester la dépréciation d'une U.G.T, la norme IAS 36 impose de prendre en compte le goodwill et les actifs de support (tels que les actifs du siège social) qui sont liés à l'U.G.T. La norme spécifie comment cela doit être fait.

Une perte de valeur doit être comptabilisée pour une U.G.T si, et seulement si sa valeur recouvrable est inférieure à sa valeur comptable. La perte de valeur doit être répartie, afin de réduire la valeur comptable des actifs de l'unité, dans l'ordre suivant :

- en premier lieu, au goodwill affecté à l'U.G.T (s'il y a lieu) ;
- puis, aux autres actifs de l'unité au prorata de la valeur comptable de chacun des actifs de l'unité.

La valeur comptable du goodwill doit être comparée à la valeur implicite du goodwill pour déterminer la dépréciation à imputer. La valeur implicite du goodwill est la différence entre d'une part, la valeur recouvrable de l'U.G.T à laquelle le goodwill est attaché et d'autre part, la juste valeur des actifs, passifs et passifs éventuels à la date de réalisation du test de dépréciation.

Le montant de la perte de valeur qui autrement aurait été affecté à l'actif doit être réparti au prorata entre les autres actifs de l'unité. Toutefois, lors de la répartition d'une perte de valeur, la valeur comptable d'un actif ne doit pas être ramenée en dessous du plus élevé de son prix de vente net (si on peut le déterminer), sa valeur d'utilité (si on peut la déterminer), et zéro.

**1-4-3-6-Les informations à fournir :** pour chaque catégorie d'actifs, les états financiers doivent indiquer le montant des pertes de valeur (et des reprises) comptabilisées dans le compte de résultat au cours de l'exercice et les postes affectés, ou directement dans les capitaux propres au cours de l'exercice<sup>6</sup>.

---

<sup>6</sup> BRUN Stéphan, Op.cit, P113.

### **1-5-IAS 40 Immeubles de placement (Investment Property)**

Un immeuble de placement est un bien immobilier (terrain ou bâtiment ou partie d'un bâtiment ou les deux) détenu par le propriétaire ou par le preneur, dans le cadre d'un contrat de location-financement voir d'un contrat de location simple, pour en retirer des loyers ou pour valoriser le capital ou les deux, plutôt que pour l'utiliser dans la production ou la fourniture de biens ou de services ou à des fins administratives ou le vendre dans le cadre de l'activité ordinaire.

**1-5-1-Objectif :** l'objectif de la norme IAS 40 est de prescrire le traitement comptable des immeubles de placement ainsi que les informations correspondantes à fournir.

**1-5-2-Champ d'application :** la norme IAS 40 doit être appliquée à la comptabilisation, à l'évaluation et aux informations à fournir pour toute entité qui détient un immeuble de placement.

**1-5-3-Principales caractéristiques :**

**1-5-3-1-L'évaluation initiale :** un immeuble de placement doit être évalué initialement à son coût. Le coût comprend le prix d'achat et les coûts de transaction directement imputables.

**1-5-3-2-L'évaluation postérieure à la comptabilisation initiale :** une entité doit choisir comme méthode comptable soit le modèle de la juste valeur, soit le modèle du coût et doit appliquer cette méthode à tous les immeubles de placement.

**1-5-3-2-1-Le modèle de la juste valeur :** après la comptabilisation initiale, une entité qui choisit le modèle de la juste valeur doit évaluer tous ses immeubles de placement à la juste valeur.

Un profit ou une perte résultant d'une variation de la juste valeur d'un immeuble de placement doit être inclus dans le résultat net de l'exercice au cours duquel il se produit.

La juste valeur est évaluée comme le prix le plus probable pouvant être raisonnablement obtenu sur le marché à la date de clôture de l'exercice. Lorsque l'entité n'est pas capable de déterminer la juste valeur de l'immeuble de placement de façon fiable et continue, elle doit évaluer cet immeuble de placement en utilisant le traitement de référence de la norme IAS 16.

**1-5-3-2-2-Le modèle du coût :** après la comptabilisation initiale, une entité qui choisit le modèle du coût doit évaluer tous ses immeubles de placement en utilisant le traitement de référence de la norme IAS 16, c'est à dire à leur coût diminué du cumul des amortissements et du cumul des pertes de valeur.

**1-5-3-3-Les informations à fournir :** en plus de l'information sur la méthode comptable adoptée, l'entité doit fournir les informations suivantes :

-lorsque la classification entre immobilisation corporelle et immeuble de placement est difficile, les critères retenus pour la classification adoptée ;

- les méthodes et les hypothèses importantes utilisées pour la juste valeur des immeubles de placement ;
- le recours ou non à des évaluateurs indépendants ;
- les bases d'évaluation, les modes d'amortissement et les taux utilisés pour les immeubles de placement évalués selon le modèle du coût ;
- l'existence et les montants des restrictions touchant les immeubles de placement ;
- les obligations contractuelles significatives d'achat, de construction et d'aménagement des immeubles de placement ou sur leur réparation ou leur maintenance<sup>7</sup>.

**2-L'évaluation des passifs non financiers :** les normes relatives à l'évaluation des passifs non financiers regroupent les contrats de location (IAS 17), les avantages du personnel (IAS 19), les coûts d'emprunts (IAS 23) et les provisions, passifs éventuels et actifs éventuels (IAS 37).

### **2-1-IAS 17 Les contrats de location (Leases)**

Le principe de la norme IAS 17 est que les transactions et autres événements sont comptabilisés et présentés en fonction de leur substance et de leur réalité financière et non pas seulement en fonction de leur forme juridique.

**2-1-1-Objectif :** l'objectif de la norme IAS 17 est d'établir, pour le preneur et le bailleur, les principes comptables appropriés et les informations à fournir au titre des contrats de location-financement et des contrats de location simple.

**2-1-2-Champ d'application :** la norme IAS 17 s'applique à tous les types de contrats de location, par lesquels le bailleur cède au preneur le droit d'utiliser un actif pour une période déterminée, en échange d'un paiement ou d'une série de paiements.

**2-1-3-Principales caractéristiques :** l'IASB a été amené à dissocier deux types de contrats :

- le contrat de location-financement (finance lease) ;
- le contrat de location simple (operating lease).

Un contrat de location-financement est un contrat de location ayant pour effet de transférer au preneur la quasi-totalité des risques et des avantages inhérents à la propriété d'un actif loué. Le transfert de propriété peut intervenir ou non, in fine. A contrario, tout autre contrat est un contrat de location simple.

---

<sup>7</sup> FRYDLENDER Alain, PAGEZY Julien, Op.cit, P109.

### **2-1-3-1-Les contrats de location-financement :**

**2-1-3-1-1-Chez le preneur (le locataire) :** au commencement du contrat, le bien loué est comptabilisé à l'actif du bilan et l'obligation de payer les loyers futurs au passif du bilan pour des montants égaux à la juste valeur du bien loué (ou, si celle-ci est inférieure, à la valeur actuelle des paiements minimaux au titre de la location).

Les loyers sont comptabilisés en distinguant la charge financière et le remboursement du principal. Pour chaque exercice comptable, un contrat de location-financement donne lieu à une charge d'amortissement de l'actif amortissable calculée conformément à IAS 16 et à IAS 38.

**2-1-3-1-2-Chez le bailleur :** le bailleur doit comptabiliser dans son bilan les actifs détenus en vertu d'un contrat de location-financement, et les présenter comme des créances pour un montant égal à l'investissement net dans le contrat de location. La comptabilisation des revenus financiers doit s'effectuer sur la base d'une formule traduisant un taux de rentabilité constant sur l'encours d'investissement net restant du bailleur.

Le bailleur transfère la quasi-totalité des risques et des avantages inhérents à la propriété juridique. En conséquence, il comptabilise le paiement à recevoir au titre de la location en remboursement du principal et en produits financiers.

### **2-1-3-2-Les contrats de location-simple :**

**2-1-3-2-1-Chez le preneur (le locataire) :** les paiements au titre du contrat de location simple doivent être comptabilisés en charges dans le compte de résultat sur une base linéaire pendant la durée du contrat.

**2-1-3-2-2-Chez le bailleur :** les actifs faisant l'objet de contrats de location simple doivent être présentés au bilan du bailleur selon la nature de l'actif.

Les revenus locatifs provenant des contrats de location simple doivent être comptabilisés en produits de façon linéaire sur toute la durée du contrat de location, à moins qu'une autre base ne soit plus représentative de l'échelonnement dans le temps de la diminution de l'avantage retiré de l'utilisation de l'actif loué<sup>8</sup>.

**2-1-3-3-Les contrats de cession-bail :** une transaction de cession-bail est une opération par laquelle le propriétaire d'un bien le cède à un tiers pour le reprendre à bail (en location). Le paiement au titre de la location et le prix de vente sont généralement liés car ils sont négociés ensemble.

La comptabilisation d'une opération de cession-bail dépend du type de contrat de location.

Si une transaction de cession-bail débouche sur un contrat de location-financement, tout excédent des produits de cession par rapport à la valeur comptable (la plus-value) doit être

---

<sup>8</sup> LE VROUC'H-MEOUCHY Joëlle, VAN GREUNING Hennie, KOEN Marius, Op.cit, P60.

différé et amorti sur la durée du contrat de location (dans les états financiers du vendeur-preneur).

Si une transaction de cession-bail débouche sur un contrat de location simple et s'il est clair que la transaction est effectuée à la juste valeur, tout profit ou perte doit être comptabilisé immédiatement. Si le prix de vente est inférieur à la juste valeur, tout profit ou perte doit être comptabilisé immédiatement ; en revanche, si la perte est compensée par des paiements futurs inférieurs au prix de marché, elle doit être différée et amortie proportionnellement aux paiements au titre de la location sur la période sur laquelle il est prévu d'utiliser l'actif. Si le prix de vente est supérieur à la juste valeur, l'excédent doit être différé et amorti sur la durée d'utilisation attendue de l'actif.

**2-1-3-4-Les informations à fournir :** l'information à fournir est très détaillée et comprend notamment, par catégorie d'actifs, le détail des paiements minimaux (ventilés à moins d'un an, de deux à cinq ans et à plus de cinq ans) et la description des principales dispositions des contrats de location.

## **2-2- IAS 19 Avantages du personnel (Employee Benefits)**

Les avantages du personnel désignent toutes formes de contrepartie donnée par une entité au titre des services rendus par son personnel.

**2-2-1-Objectif :** l'objectif de la norme IAS 19 est de prescrire le mode de comptabilisation et de présentation des avantages du personnel ainsi que les principes de leur évaluation.

**2-2-2-Champ d'application :** la norme IAS 19 doit s'appliquer à la comptabilisation de tous les avantages du personnel. Cinq types d'avantages du personnel peuvent être identifiés :

- les avantages à court terme (par exemple, les salaires, les cotisations de sécurité sociale, les congés, les primes et avantages non monétaires accordés au personnel en activité) ;
- les avantages postérieurs à l'emploi (par exemple, les engagements de retraite) ;
- les avantages à long terme (par exemple, les congés liés à l'ancienneté, les congés sabbatiques, les indemnités d'incapacité de longue durée) ;
- les indemnités de fin de contrat de travail ;
- les avantages sur capitaux propres (par exemple, les options d'achat d'actions pour le personnel), désormais traité par la norme IFRS 2 « Paiements en actions et assimilés ».

### **2-2-3-Principales caractéristiques :**

La norme IAS 19 impose aux entités de comptabiliser :

- un passif lorsqu'un membre du personnel a rendu des services en contrepartie d'avantages qui lui seront versés à une date future ;

-une charge lorsque l'entité utilise l'avantage économique résultant des services rendus par un membre du personnel en contrepartie d'avantages du personnel<sup>9</sup>.

**2-2-3-1-Les avantages à court terme :** lorsqu'un membre du personnel a rendu des services à une entité au titre d'un exercice, l'entité doit comptabiliser le montant non actualisé des avantages à court terme qu'elle s'attend à lui payer en contrepartie au passif (charge à payer) après déduction du montant déjà payé, et en charges (à moins qu'une autre norme n'impose ou n'autorise l'incorporation des avantages dans le coût d'un actif). Les congés doivent être provisionnés ainsi que les intéressements et primes dans la mesure où ils répondent aux critères d'une provision.

**2-2-3-2-Les avantages postérieurs à l'emploi :** les régimes d'avantages postérieurs à l'emploi sont classés selon la distinction entre les régimes à cotisations définies et les régimes à prestations définies.

**2-2-3-2-1-Les régimes à cotisations définies :** les régimes à cotisations définies désignent les régimes en vertu desquels une entité verse des cotisations définies à une entité distincte (un fonds), et n'aura aucune obligation juridique ou implicite de payer des cotisations supplémentaires si le fonds n'a pas suffisamment d'actifs pour servir tous les avantages correspondant aux services rendus par le personnel pendant l'exercice et les exercices antérieurs.

L'engagement de l'employeur se limite donc au paiement de cotisations fixes à une entité distincte. Dans le cadre des régimes à cotisations définies, l'entité doit comptabiliser la cotisation en charges et au passif (charge à payer) après déduction des cotisations déjà payées.

**2-2-3-2-2-Les régimes à prestations définies :** tous les autres régimes d'avantages postérieurs à l'emploi (qui ne sont pas des régimes à cotisations définies) sont des régimes à prestations définies (financés en totalité, en partie ou pas du tout). L'employeur s'engage alors à verser les prestations promises et donc de comptabiliser non seulement son obligation juridique mais aussi toute obligation implicite générée par les pratiques passées de l'entité.

Les montants comptabilisés sont :

- au passif : la valeur actualisée de l'obligation au titre des prestations définies à la date de clôture :
  - majorée des profits actuariels (ou minorée des pertes actuariels) non comptabilisés ;
  - diminuée du coût des services passés non encore comptabilisés ;

---

<sup>9</sup> DECOCK GOOD Christel, DOSNE Franck, **Comptabilité internationale : les IAS/IFRS en pratique**, Édition Economica, Paris, 2005, P126.

-diminuée de la juste valeur à la date de clôture des actifs du régime (s'ils existent) utilisés directement pour assumer l'obligation.

● au compte de résultat : l'entité doit comptabiliser en charges ou en produits (à moins qu'une autre norme n'autorise l'incorporation dans le coût d'un actif) :

-le coût des services rendus au cours de l'exercice ;

-le coût financier ;

-le rendement attendu de tous les actifs du régime ;

-les écarts actuariels s'ils sont comptabilisés ;

-la quote-part du coût des services passés non comptabilisés, imputée à l'exercice ;

-l'impact de toute liquidation ou réduction du régime<sup>10</sup>.

Pour la validité des calculs, la norme IAS 19 impose d'utiliser des hypothèses actuarielles pour les variables démographiques (par exemple, le taux de rotation du personnel et le taux de mortalité) et financières (par exemple, les augmentations futures des salaires).

**2-2-3-3-Les avantages à long terme :** contrairement aux avantages à court terme, il convient d'actualiser les avantages à long terme. Le montant comptabilisé au passif pour ces avantages doit être égal au total de la valeur actualisée de l'obligation au titre de prestations définies à la date de clôture diminuée le cas échéant, de la valeur de marché à la date de clôture des actifs du régime utilisés directement pour éteindre l'obligation.

Au compte de résultat, l'entité doit comptabiliser en charges ou en produits (à moins qu'une autre norme n'autorise l'incorporation dans le coût d'un actif) :

-le coût des services rendus au cours de l'exercice ;

-le coût financier ;

-le rendement attendu de tous les actifs du régime ;

-les écarts actuariels s'ils sont comptabilisés ;

-le coût des services passés qui doit être comptabilisé immédiatement et en totalité ;

-l'impact de toute réduction ou liquidation du régime.

**2-2-3-4-Les indemnités de fin de contrat de travail :** une entité doit comptabiliser les indemnités de fin de contrat au passif et en charges si, et seulement si elle s'est engagée à mettre fin au contrat de travail d'un ou plusieurs membres du personnel avant l'âge normal de leur départ en retraite, ou à accorder des indemnités de fin de contrat de travail suite à une offre faite pour encourager les départs volontaires.

Lorsque les indemnités de fin de contrat de travail sont exigibles plus de douze mois après la date de clôture, elles doivent être actualisées.

<sup>10</sup> ALTMAYER André et autres, **Normes IAS/IFRS Que faut-il faire ? Comment s'y prendre ?**, Editions d'organisation, 2<sup>ème</sup> Edition, Paris, 2005, P461.



**2-2-3-5-Les informations à fournir :** l'entité doit indiquer le montant comptabilisé en charges pour les régimes à cotisations définies. Pour l'autre régime, elle doit indiquer entre autres, la méthode de comptabilisation des écarts actuariels, une description générale du type de régime, un rapprochement de valeurs actualisées des obligations figurant dans le bilan d'ouverture avec celles du bilan de clôture, le rendement effectif des actifs du régime, les principales hypothèses actuariels utilisées à la date de clôture et la charge totale comptabilisée dans le compte de résultat<sup>11</sup>. L'entité doit également fournir une analyse des obligations au titre des prestations définies qui sont intégralement ou seulement partiellement non financées. Un rapprochement des justes valeurs des actifs du régime figurant dans le bilan d'ouverture avec celles du bilan de clôture, ainsi qu'un rapprochement entre les valeurs actualisées des obligations et la juste valeur des actifs du régime comptabilisés en actifs et passifs, sont également à fournir selon la norme.

### **2-3-IAS 23 Coûts d'emprunt (Borrowing Costs)**

Les coûts d'emprunts sont les intérêts et autres coûts supportés par une entité dans le cadre d'un emprunt de fonds.

**2-3-1-Objectif :** l'objectif de la norme IAS 23 est de prescrire le traitement comptable des coûts d'emprunt qui doivent être, soit incorporés en charges de l'exercice, soit incorporés à la valeur d'un actif éligible.

**2-3-2-Champ d'application :** la norme IAS 23 s'applique à tous les coûts d'emprunt. Les actifs éligibles sont selon la norme, les actifs qui exigent une longue période de préparation avant de pouvoir être utilisés ou vendus (par exemple, les stocks, les immeubles de placements).

#### **2-3-3-Principales caractéristiques :**

Les coûts d'emprunt peuvent inclure :

- les intérêts sur découverts bancaires et emprunts à court et long terme ;
- l'amortissement des primes d'émission ou de remboursement relatives aux emprunts ;
- l'amortissement des coûts accessoires encourus pour la mise en place des emprunts ;
- les charges financières en rapport avec les contrats de location-financement ;
- les différences de change résultant des emprunts en monnaie étrangère.

La norme distingue deux formes de traitement en ce qui concerne les coûts d'emprunts.

---

<sup>11</sup> BACHY Bruno, SION Michel, **Analyse financière des comptes consolidés Normes IAS/IFRS**, Editions Dunod, Paris, 2005, P122.

**2-3-3-1-Le traitement de référence :** le traitement de référence prévoit que les coûts d'emprunt doivent être comptabilisés en charges dans l'exercice au cours duquel ils sont encourus, indépendamment de l'utilisation qui est faite des fonds empruntés.

**2-3-3-2-L'autre traitement autorisé (la méthode alternative) :** les coûts d'emprunt qui sont directement attribuables à l'acquisition, la construction ou la production d'un actif éligible exigeant une longue période de préparation avant de pouvoir être utilisé ou vendu, peuvent être incorporés dans le coût de cet actif sous deux conditions :

- lorsqu'il est probable qu'ils généreront des avantages économiques futurs pour l'entité ;
- lorsque les coûts peuvent être évalués de façon fiable.

A défaut, ils sont comptabilisés en charges.

Le montant des coûts d'emprunt incorporés au coût de l'actif au cours d'un exercice donné ne doit, toutefois, pas excéder le montant total des coûts d'emprunt supportés au cours de ce même exercice<sup>12</sup>.

**2-3-3-3-Les informations à fournir :** les états financiers doivent fournir les informations suivantes :

- la méthode comptable utilisée pour les coûts d'emprunt ;
- le montant des coûts d'emprunt incorporés dans le coût d'actifs au cours de l'exercice ;
- le taux de capitalisation utilisé pour déterminer le montant des coûts d'emprunt pouvant être incorporés dans le coût d'actifs.

#### **2-4-IAS 37 Provisions, passifs éventuels et actifs éventuels (Provisions, Contingent Liabilities and Contigent Assets)**

Une provision est un passif dont l'échéance ou le montant est incertain, tandis qu'un passif est une obligation actuelle de l'entité résultant d'événements passés et dont le règlement devrait se traduire pour l'entité par une sortie de ressources représentatives d'avantages économiques.

**2-4-1-Objectif :** l'objectif de la norme IAS 37 est de faire en sorte que :

- les critères de comptabilisation et les bases d'évaluation appliqués aux provisions, aux passifs éventuels et aux actifs éventuels soient appropriés ;
- les notes annexes fournissent suffisamment d'informations pour permettre aux utilisateurs de comprendre la nature, l'échéance et le montant de ces provisions, passifs éventuels et actifs éventuels.

**2-4-2-Champ d'application :** la norme IAS 37 doit être appliquée par toutes les entités pour la comptabilisation et les informations à fournir concernant les provisions, les passifs éventuels et les actifs éventuels.

---

<sup>12</sup> FRYDLENDER Alain, PAGEZY Julien, Op.cit, P59.

### **2-4-3-Principales caractéristiques :**

#### **2-4-3-1-Les provisions :** une provision doit être comptabilisée lorsque :

- l'entité a une obligation actuelle (juridique ou implicite) résultant d'un événement passé ;
- il est probable qu'une sortie de ressources représentatives d'avantages économiques sera nécessaire pour régler l'obligation ;
- le montant de l'obligation peut être estimé de manière fiable.

Si ces conditions ne sont pas réunies, aucune provision ne doit être comptabilisée<sup>13</sup>.

Le montant comptabilisé en provision doit être la meilleure estimation de la dépense nécessaire à l'extinction de l'obligation actuelle à la date de clôture. Les risques et incertitudes qui affectent inévitablement de nombreux événements et circonstances doivent être pris en compte pour parvenir à la meilleure estimation d'une provision.

Les provisions doivent être revues à chaque date de clôture et ajustées pour refléter la meilleure estimation à cette date. Si une sortie de ressources représentatives d'avantages économiques nécessaires pour éteindre l'obligation n'est plus probable, la provision doit être reprise.

**Cas particulier : les provisions pour restructuration :** pour comptabiliser une provision pour restructuration en normes IAS/IFRS, il est nécessaire qu'il y ait une obligation implicite de restructurer. Celle-ci existe uniquement si une entité :

- a un plan formalisé et détaillé de restructuration ;
- a créé, chez les personnes concernées, une attente fondée qu'elle mettra en œuvre la restructuration soit en commençant à exécuter le plan soit en leur annonçant ses principales caractéristiques (critère de l'obligation implicite).

**Les informations à fournir :** pour chaque catégorie de provision, l'entité doit fournir en notes annexes une information sur la description, la justification et le montant de la provision.

#### **2-4-3-2-Les passifs éventuels :** un passif éventuel est :

- une obligation potentielle résultant d'événements passés et dont l'existence ne sera confirmée que par la survenance (ou non) d'un ou plusieurs événements futurs incertains qui ne sont pas totalement sous le contrôle de l'entité ;
- une obligation actuelle résultant d'événements passés mais qui n'est pas comptabilisée car il n'est pas probable qu'une sortie de ressources représentatives d'avantages économiques sera nécessaire pour éteindre l'obligation, ou le montant de l'obligation ne pourra être évalué avec une fiabilité suffisante.

---

<sup>13</sup> HEEM Grégory, Op.cit, P111.

Une entité ne doit pas comptabiliser un passif éventuel. Un passif éventuel donne lieu à une information en annexe, à moins que la probabilité de sortie de ressources économiques soit faible.

**Les informations à fournir :** l'entité doit fournir, pour chaque catégorie de passif éventuel à la date de clôture, une brève description de la nature de ce passif éventuel et, dans la mesure du possible, une estimation de son effet financier, une indication des incertitudes relatives au montant ou à l'échéance de toute sortie et enfin la possibilité de tout remboursement.

**2-4-3-3-Les actifs éventuels :** un actif éventuel est un actif potentiel résultant d'évènements passés et dont l'existence ne sera confirmée que par la survenance (ou non) d'un ou plusieurs évènements futurs incertains qui ne sont pas totalement sous le contrôle de l'entité.

Une entité ne doit pas comptabiliser un actif éventuel. Un actif éventuel donne lieu à une information en annexe, lorsque la probabilité qu'une entrée d'avantages économiques est probable.

**Les informations à fournir :** l'entité doit fournir une brève description de la nature des actifs éventuels à la date de clôture et dans la mesure du possible, une estimation de leur effet financier évalué selon les principes énoncés pour les provisions.

## **Section 2 : L'évaluation des actifs et passifs financiers**

Les normes dites financières sont les normes centrales pour les établissements bancaires, car elles couvrent la plupart de leurs transactions et en-cours du bilan et du hors bilan. Les positions retenues par l'IASB ont été la source de nombreuses réticences de la part de la profession bancaire européenne.

En effet, l'extension de l'évaluation en juste valeur de la majorité des instruments financiers fait craindre une volatilité importante des résultats et des fonds propres et souvent sans lien avec la réalité économique. Ainsi, seront traités dans cette section, les instruments financiers et les stocks-options.

**1-Les instruments financiers :** les instruments financiers font l'objet de deux normes : la norme IAS 32 « Instruments financiers : informations à fournir et présentation » et la norme IAS 39 « Instruments financiers : comptabilisation et évaluation ».

### **1-1-IAS 32 Instruments financiers : informations à fournir et présentation (Financial Instruments : Disclosures and Presentation)**

Un instrument financier est défini comme, tout contrat qui donne lieu à la fois à un actif financier pour une entité et à un passif financier ou à un instrument de capitaux propres pour une autre.

**1-1-1-Objectif :** l'objectif de la norme IAS 32 est de prescrire les dispositions en matière de présentation et d'informations à fournir concernant les instruments financiers. La volonté de l'IASB est de donner aux utilisateurs d'états financiers les moyens de comprendre la signification des instruments financiers y figurant.

**1-1-2-Champ d'application :** la norme IAS 32 est applicable à toutes les entités ayant opté pour le référentiel IAS/IFRS. Le champ d'application des instruments financiers est très vaste, et comprend pratiquement tous les actifs, passifs et éléments hors bilan de nature financière (crédits, emprunts, dépôts). A contrario, sont exclus les actifs et passifs non financiers, le crédit-bail, les contrats d'assurances, les avantages financiers du personnel, les paiements en actions, les titres consolidés et les capitaux propres.

#### **1-1-3-Principales caractéristiques :**

**1-1-3-1-Classification :** un instrument financier doit être classé, en fonction de la substance des dispositions contractuelles, dans l'une des catégories suivantes :

- un actif financier ;
- un passif financier ;
- des capitaux propres.

- Actif financier : un actif financier désigne l'un ou l'autre des actifs suivants :
  - la trésorerie (liquidités) ;
  - un droit contractuel de recevoir d'une autre entité de la trésorerie ou un autre actif financier ;
  - un droit contractuel d'échanger des instruments financiers avec un autre entité à des conditions potentiellement favorables ;
  - un contrat destiné à régler les instruments de capitaux propres d'une entité (instrument non dérivé dans lequel une entité va recevoir un certain nombre d'instruments de capitaux propres ou instrument dérivé qui sera réglé par un montant de trésorerie ou d'autres actifs financiers).
- Passif financier : un passif financier désigne tout passif correspondant à une obligation contractuelle :
  - de remettre de la trésorerie à une entité ou tout autre actif financier ;
  - d'échanger des instruments financiers avec une autre entité à des conditions potentiellement défavorables ;
  - d'utiliser un contrat destiné à régler les instruments de capitaux propres d'une entité (instrument non dérivé dans lequel une entité va délivrer un certain nombre d'instruments de capitaux propres, ou instrument dérivé qui sera réglé par un montant de trésorerie ou d'autres actifs financiers).
- Capitaux propres : un instrument de capitaux propres désigne tout contrat mettant en évidence un intérêt résiduel dans les actifs d'une entité après déduction de tous ses passifs. Les instruments de capitaux propres correspondent en fait aux actions et titres assimilés de l'entité.

Pour la norme IAS 32, un instrument financier est un instrument de capitaux propres si, notamment :

- il n'inclut pas d'obligation contractuelle de remettre de la trésorerie ou un autre instrument financier à une autre entité, ou d'échanger des actifs ou des passifs financiers avec une autre entité dans des conditions potentiellement défavorables pour l'émetteur (ce qui correspond à un passif financier) ;
- ne devant ou ne pouvant être éteint dans les instruments de capitaux propres de l'émetteur, il est un instrument non dérivé qui n'inclut pas d'obligation contractuelle pour l'émetteur de fournir un nombre variable d'instruments de capitaux propres (cas des bons de souscription par exemple), ou est un instrument dérivé qui sera éteint par l'émetteur en échangeant un montant fixé de trésorerie ou un autre actif financier contre un nombre déterminé de ses propres instruments de capitaux propres (options sur actions par exemple).

Il est à noter que les intérêts minoritaires doivent être considérés comme des capitaux propres.

Il en résulte que les achats et ventes de participations minoritaires dans des filiales doivent être traités comme des réductions de capitaux propres.

Pour la norme IAS 32, l'émetteur d'un instrument financier doit classer l'instrument ou ses différentes composantes lors de la comptabilisation initiale en tant que passif ou en tant que capitaux propres, conformément à la substance de l'accord contractuel et aux définitions d'un passif financier, d'un actif financier et d'un instrument de capitaux propres.

Si l'instrument financier contient à la fois un élément de passif et un élément de capitaux propres (appelé instrument hybride), l'émetteur de l'instrument doit classer séparément les différentes composantes de l'instrument.

### **1-1-3-2-La présentation :**

**1-1-3-2-1-Les intérêts, dividendes, pertes et profits :** les intérêts, dividendes, pertes et profits sur un instrument financier, ou une composante de celui-ci classée en tant que passif financier doivent être comptabilisés au compte de résultat en charge ou produit. Les distributions aux porteurs d'un instrument financier classé en tant qu'instrument de capitaux propres doivent être débitées par l'émetteur directement en capitaux propres<sup>14</sup>.

Si une partie des actions est inscrite en passif financier et l'autre en capitaux propres, intérêts et dividendes doivent être analysés et inscrits, pour leur part respective, en résultat ou en diminution des capitaux propres.

**1-1-3-2-2-Les actions propres :** si une entité fait l'acquisition de ses propres instruments de capitaux propres, ces instruments (actions rachetées ou actions propres) doivent être déduits des capitaux propres. Aucun résultat ne doit être constaté sur ce rachat.

**1-1-3-2-3-La compensation d'un actif et d'un passif financier :** un actif et un passif financier doivent être compensés et le solde net doit être présenté au bilan que lorsqu'une entité :

- dispose d'un droit juridiquement exécutoire de compenser les montants comptabilisés ;
- envisage soit de les éteindre sur une base nette, soit de réaliser l'actif et d'éteindre le passif simultanément.

**1-1-3-3-Les informations à fournir sur les instruments financiers :** les informations à fournir sont très nombreuses et ont été rassemblées dans la norme IAS 32. Elles concernent les rubriques suivantes :

- La gestion des risques et activités de couverture : l'entité doit décrire ses objectifs et sa politique en matière de gestion des risques financiers, y compris sa politique de couverture pour chaque risque important de transaction prévue, pour lequel elle utilise la comptabilité de couverture.

---

<sup>14</sup> LE VROUC'H-MECOUCHEY Joëlle, VAN GREUNING Hennie, KOEN Marius, Op.cit, P123.

- Les termes, conditions et méthodes comptables : pour chaque catégorie d'actifs financiers, de passifs financiers et d'instruments de capitaux propres, l'entité doit fournir :
  - des informations concernant l'ampleur et la nature des instruments financiers, y compris les termes et conditions importants susceptibles d'influer sur le montant, les dates et le degré de certitude des flux monétaires futurs ;
  - les principes et méthodes comptables adoptés.
- le risque de taux d'intérêt : l'entité doit fournir une information sur le risque du taux d'intérêt (dates contractuelles d'échéance et de révision, taux d'intérêt fixes ou variables).
- Le risque de crédit : l'entité doit fournir une information sur le risque de crédit (risque maximum, concentration du risque).
- La juste valeur : l'entité doit fournir une information sur les méthodes et hypothèses significatives utilisées pour déterminer la juste valeur de chacun des actifs et passifs financiers. Elle doit préciser notamment, si ces justes valeurs ont été déterminées par rapport à des prix de marché, si elles ont été déterminées à l'aide de modèles d'évaluation s'il n'y a pas de prix de marché observables, la part de sensibilité par rapport aux modèles sous-jacents et le montant de la variation de juste valeur calculé par des modèles d'évaluation comptabilisé dans le résultat de l'exercice<sup>15</sup>.

### **1-2-IAS 39 Instruments financiers : comptabilisation et évaluation (Financial Instruments : Recognition and Measurement)**

La juste valeur (appelée en anglais « fair value ») d'un instrument financier est le montant pour lequel un actif financier peut être échangé, ou un passif financier éteint, entre parties bien informées et de bonne volonté dans des conditions de concurrence normales.

**1-2-1-Objectif :** l'objectif de la norme IAS 39 est de présenter les méthodes de comptabilisation et d'évaluation des instruments financiers et des produits dérivés implicites ou identifiés. La norme IAS 39 accroît sensiblement l'utilisation de la juste valeur dans la comptabilisation des instruments financiers, particulièrement en ce qui concerne les éléments d'actif du bilan.

**1-2-2-Champ d'application :** la norme IAS 39 doit être appliquée par toutes les entités ayant opté pour le référentiel IAS/IFRS et ce, pour la comptabilisation et l'évaluation des instruments financiers à l'exception des instruments qui ne sont pas couverts par IAS 39 ou qui sont traités par d'autres normes.

---

<sup>15</sup> OBERT Robert, **Le petit IFRS 2006/2007**, Op.cit, P23.



### **1-2-3-Principales caractéristiques :**

Les instruments financiers se répartissent selon la norme IAS 39 en deux catégories :

- les instruments financiers dits « primaires » tels les créances, les dettes, les instruments de capitaux propres émis par une autre entité ;
- les instruments financiers dérivés tels les swaps, les options, les achats et ventes à terme qui constituent des instruments financiers « secondaires ».

#### **1-2-3-1-La classification des actifs et passifs financiers :**

**1-2-3-1-1-Les actifs financiers :** la norme IAS 39 classe les actifs financiers en quatre catégories :

**a-Les actifs financiers détenus à des fins de transaction :** il s'agit d'actifs qui ont été acquis dans le but principal de dégager un bénéfice issu des fluctuations à court terme. Il s'agit par exemple d'actions qui ont été achetées dans le but de réaliser un bénéfice et qui peuvent être immédiatement vendues, des créances rachetées par l'entité et des liquidités. Les actifs financiers dérivés sont toujours considérés détenus à des fins de transaction à moins d'être désignés et de constituer effectivement des instruments de couverture.

**b-Les placements détenus jusqu'à leur échéance :** il s'agit d'actifs financiers non dérivés à paiements fixes ou déterminables et à échéance fixée, que l'entité a l'intention expresse et la capacité de les conserver jusqu'à leur échéance. Il peut s'agir par exemple d'obligations émises par un tiers que l'entité souhaite détenir jusqu'à l'échéance.

**c-Les prêts et créances émises par l'entité :** ce sont des actifs financiers émis par l'entité du fait de la remise directe à un débiteur d'argent, de biens ou de services autres que les actifs financiers émis dans l'intention d'être vendus immédiatement ou à court terme. Il s'agit par exemple, des créances clients, prêts interentreprises, des prêts au personnel.

**d-Les actifs financiers disponibles à la vente :** ce sont tous les actifs financiers qui ne répondent pas à la définition des trois catégories précédentes<sup>16</sup>. Il s'agit par exemple, des titres immobilisés de l'activité de portefeuille, des titres de participation non consolidés et des placements en actions à long terme (titres immobilisés).

**1-2-3-1-2-Les passifs financiers :** la norme IAS 39 classe les passifs financiers en deux catégories :

**a-Les passifs financiers détenus à des fins de transaction :** ce sont des passifs qui ont été assumés dans le but principal de dégager des profits à court terme grâce aux fluctuations de marché où la réalisation d'une marge sur la transaction. Il s'agit par exemple, des dettes rachetées par l'entité, des instruments dérivés (sauf instrument de couverture).

---

<sup>16</sup> HEEM Grégory, Op.cit, P90.

**b-Les autres passifs :** ce sont les passifs qui ne répondent pas à la définition de la catégorie précédente. Il s'agit par exemple, des dettes fournisseurs, des dettes d'exploitation, des emprunts auprès d'établissements de crédit et des emprunts-obligations effectués par l'entité.

### **1-2-3-2-La comptabilisation et la dé-comptabilisation des instruments financiers :**

Un instrument financier (actif ou passif) est comptabilisé au bilan quand l'entité devient partie aux clauses contractuelles de l'instrument. A contrario, un passif financier est dé-comptabilisé lorsque l'obligation est éteinte tandis qu'un actif financier est dé-comptabilisé lorsque, et seulement lorsque, les droits contractuels rattachés à l'actif sont vendus, échus ou abandonnés.

#### **1-2-3-2-1-Comptabilisation et évaluation initiale :**

**a-Comptabilisation initiale :** l'entité doit comptabiliser un actif ou un passif financier lorsqu'elle devient partie aux dispositions contractuelles de l'instrument. L'achat doit être comptabilisé, selon la nature de l'engagement à la date de transaction ou à la date de livraison. Au moment de la première comptabilisation, l'entité doit classer ses actifs selon les catégories présentées ci-dessus. Tout actif (comme tout passif) financier peut être reconnu comme actif (ou passif) financier à la juste valeur constatée en résultat, excepté pour les instruments de capitaux propres qui n'ont pas de prix cotés sur un marché actif et les instruments financiers dont la juste valeur ne peut être mesurée de manière fiable.

**b- L'évaluation initiale d'actifs et de passifs financiers :** lors de la comptabilisation initiale d'un actif ou d'un passif financier, une entité doit l'évaluer à son coût, qui est la juste valeur de la contrepartie donnée (dans le cas d'un actif) ou reçue (dans le cas d'un passif) en échange. Les coûts de transaction sont inclus dans l'évaluation initiale de tous les actifs et passifs financiers.

#### **1-2-3-2-2-Comptabilisation et évaluation postérieures à l'acquisition des instruments financiers :**

**a- L'évaluation ultérieure d'actifs financiers :** après leur comptabilisation initiale, les actifs financiers, y compris les dérivés, doivent être évalués selon l'une des trois méthodes suivantes (à l'exception des actifs désignés en tant qu'éléments couverts ou éléments de couverture) :

-à la juste valeur pour les actifs disponibles à la vente ou détenus à des fins de transaction et assimilés : il est à noter que la juste valeur de la plupart des actifs financiers classés comme actifs disponibles à la vente ou détenus à des fins de transaction et assimilés, est présumée déterminable de façon fiable ;

-au coût amorti pour les prêts et créances émis ou acquis par l'entité et non détenus à des fins de transaction, et les placements détenus jusqu'à leur échéance ;

-au coût pour tout placement en instrument de capitaux propres qui n'ont pas de prix cotés sur un marché actif et dont la juste valeur ne peut être évaluée de façon fiable.

● Les actifs financiers évalués à la juste valeur : pour les actifs et passifs financiers mesurés à la juste valeur, l'entité a la possibilité d'utiliser deux méthodes :

a) enregistrer la variation entière dans le résultat de la période (cas des actifs financiers détenus à des fins de transaction et assimilés). Les instruments dérivés sont toujours considérés comme détenus à des fins de transaction, à moins qu'ils soient considérés comme des instruments de couverture ;

b) enregistrer la variation en capitaux propres, jusqu'au moment où l'actif est vendu, auquel cas la plus ou moins-value est portée dans le résultat (cas des actifs disponibles à la vente).

● Les actifs financiers exclus de l'évaluation à la juste valeur : un certain nombre d'actifs financiers sont exclus de l'évaluation à la juste valeur. Il s'agit :

-des prêts et créances émis ou acquis par l'entité et non détenus à des fins de transaction ;

-des placements détenus jusqu'à leur échéance ;

-de tout placement en instruments de capitaux propres qui n'a pas de prix coté sur un marché actif et dont la juste valeur ne peut être évaluée de façon fiable.

Les prêts et créances non détenus à des fins de transaction, les placements détenus jusqu'à leur échéance sont évalués au coût amorti, à l'aide du taux d'intérêt effectif. Les placements en instruments de capitaux propres et qui n'ont pas de prix coté sur un marché actif et dont la juste valeur ne peut être évaluée de façon fiable sont évalués au coût.

Le coût amorti d'un actif ou d'un passif financier est le montant auquel l'actif financier ou le passif financier a été évalué lors de sa comptabilisation initiale, diminué des remboursements en capital et majoré ou diminué de l'amortissement cumulé de toute différence entre ce montant initial et le montant à l'échéance, et diminué de toute réduction pour dépréciation ou non-recouvrabilité (opérée directement par le biais d'un compte de correction de valeur).

La méthode du taux d'intérêt effectif est une méthode de calcul du coût amorti à l'aide du taux d'intérêt effectif d'un actif ou d'un passif financier (ou d'un ensemble d'actifs ou de passifs financiers).

**b- L'évaluation ultérieure des passifs financiers :** après leur comptabilisation initiale, une entité doit évaluer au coût amorti tous les passifs financiers autres que ceux détenus à des fins de transaction ou assimilés et des dérivés constituant des passifs. Après leur comptabilisation initiale, une entité doit évaluer à la juste valeur les passifs détenus à des fins de transaction ou assimilés et les dérivés constituant des passifs, à l'exception d'un passif dérivé lié à, et devant être réglé par remise d'un instrument de capitaux propres non coté dont la juste valeur ne peut être mesurée de façon fiable ; un tel passif doit être évalué au coût.

**1-2-3-3-Les profits et pertes de la réévaluation à la juste valeur :** la comptabilisation d'un profit ou d'une perte générée par une variation de la juste valeur d'un actif ou d'un passif financier, qui ne fait pas partie d'une opération de couverture, doit s'effectuer comme suit :

a) un profit ou une perte réalisée sur un actif ou un passif financier détenus à des fins de transaction ou assimilé doit être inclus dans le résultat net de l'exercice au cours duquel il se produit ;

b) un profit ou une perte réalisé sur un actif financier disponible à la vente doit être comptabilisé en capitaux propres dans le tableau de variation des capitaux propres, sauf pour les dépréciations, jusqu'à ce que l'actif financier soit vendu, recouvré ou transféré de toute autre façon, ou jusqu'à ce qu'il soit considéré comme s'étant déprécié. Le profit ou la perte cumulé, préalablement comptabilisé en capitaux propres, doit alors être inclus dans le résultat net de l'exercice.

**1-2-3-4-Les profits et les pertes sur actifs et passifs financiers non réévalués à la juste valeur :** pour les actifs et passifs financiers comptabilisés au coût amorti, un profit ou une perte est comptabilisée en résultat net lorsque l'actif ou le passif financier est dé-comptabilisé ou déprécié, ainsi que pendant la durée du processus d'amortissement.

**1-2-3-5-La détermination de la juste valeur :** l'évaluation de la juste valeur peut se déterminer selon la norme IAS 39 par référence (par ordre hiérarchique) :

-à la cotation sur un marché actif ;

-aux taux d'intérêt cotés et aux prix d'une transaction de marché récente ;

-à une technique d'évaluation appropriée ;

-à un groupe d'instruments similaires pour les actions non cotées<sup>17</sup>.

**1-2-3-6-La dépréciation et l'irrécouvrabilité des actifs financiers :** à la fin de chaque exercice, un actif financier doit être déprécié si sa valeur comptable est supérieure à sa valeur recouvrable estimée.

La dépréciation ne peut être comptabilisée que lorsqu'une perte est encourue du fait d'un événement intervenu après la comptabilisation initiale de l'actif. Les pertes attendues du fait d'évènements futurs, quelle que soit leur probabilité, ne doivent pas être comptabilisées.

**1-2-3-7-Les instruments financiers dérivés :** la norme IAS 39 définit les instruments financiers dérivés.

Un dérivé est un instrument financier :

-dont la valeur fluctue en fonction de l'évolution d'un taux d'intérêt, du prix (cours) d'un instrument financier, du prix d'une marchandise, d'un cours de change, d'un indice de prix ou

---

<sup>17</sup> BRUN Stéphan, Op.cit, P137.

de cours, d'une notation de crédit ou d'un indice de crédit, ou de toute autre variable analogique spécifiée (parfois appelée « sous-jacent ») ;

-qui ne requiert aucun placement net initial, ou un placement net initial faible par rapport à d'autres types de contrats réagissant de manière similaire aux évolutions des conditions de marché ;

-qui est réglé à une date future.

**1-2-3-7-1-La notion de dérivé incorporé :** on appelle dérivé incorporé, un produit dérivé qui peut être utilisé différemment et indépendamment du contrat auquel il se réfère. Il s'agit par exemple, d'une option de vente ou d'achat incorporée dans un instrument de capitaux propres ou, une obligation convertible.

La norme IAS 39 précise qu'un dérivé incorporé doit être séparé du contrat hôte et comptabilisé en tant que dérivé si, et seulement si :

-les caractéristiques économiques et les risques du dérivé incorporé ne sont pas étroitement liés aux caractéristiques économiques et aux risques du contrat hôte ;

-un instrument séparé comportant les mêmes conditions que le dérivé incorporé répondrait à la définition d'un dérivé ;

-l'instrument hybride (composé) n'est pas évalué à la juste valeur avec enregistrements de variations de la juste valeur en résultat net (c'est à dire qu'un dérivé incorporé à un instrument financier classé comme actif, ou passif financier détenu à des fins de transaction ne doit pas être séparé).

Si un dérivé incorporé est séparé du contrat hôte, le contrat hôte proprement dit doit être comptabilisé, soit selon la norme IAS 39 s'il est lui même un instrument financier, soit selon d'autres normes internationales s'il n'est pas un instrument financier.

**Exemples de dérivés incorporés comptabilisés séparément du contrat hôte :**

-options de vente d'un instrument de capitaux propres,

-options d'achat incorporées à un instrument de capitaux propres.

**Exemples de dérivés incorporés non comptabilisés séparément du contrat hôte :**

-flux de paiement d'intérêt ou de principal en monnaie étrangère,

-option de remboursement anticipé.

Si une entité est tenue de séparer de son contrat hôte un dérivé incorporé mais qu'elle se trouve dans l'incapacité d'évaluer séparément le dérivé incorporé à la date de son acquisition ou à une date ultérieure de clôture, elle doit traiter l'intégralité du contrat composé comme un instrument financier détenu à des fins de transaction (et donc l'évaluer à la juste valeur).

**1-2-3-7-2-L'évaluation et la comptabilisation des instruments de couverture :** la norme IAS 39 distingue notamment la couverture de la juste valeur, la couverture de flux de trésorerie et la couverture d'un investissement net dans une entité étrangère.

**1-2-3-7-3-Définitions relatives à la comptabilité de couverture :**

L'élément couvert est un actif, un passif, un engagement ferme, une transaction future prévue ou un investissement net dans une entité étrangère, qui expose l'entité à un risque de variation de juste valeur ou de variation de flux de trésorerie futurs, et qui est désigné (en comptabilité de couverture), comme étant couvert.

Un instrument de couverture est un dérivé désigné ou, dans des circonstances limitées, un autre actif ou un passif financier non dérivé, dont on s'attend à ce que la juste valeur ou les flux de trésorerie compensent la juste valeur ou les flux de trésorerie d'un élément couvert désigné.

Un actif financier ou un passif financier non dérivé ne peut être désigné comme instrument de couverture en matière de comptabilité que s'il couvre des risques de fluctuation des cours de change.

**1-2-3-7-4-Les relations couverture et comptabilité de couverture :** la norme IAS 39 distingue trois types de relations de couverture :

**a)La couverture de la juste valeur :** couverture de l'exposition aux variations de la juste valeur d'un actif ou d'un passif comptabilisé ou d'une partie identifiée de cet actif ou de ce passif, ou à un engagement ferme non comptabilisé d'acquérir ou de vendre un actif à un prix déterminé, qui est attribuable à un risque particulier et qui affectera le résultat présenté. Il s'agit par exemple, d'un contrat de vente à terme de devises par un exportateur lors d'une vente à crédit à l'étranger, permettant de couvrir les variations de juste valeur de la créance qu'il a sur son client.

**b)La couverture des flux de trésorerie :** couverture de l'exposition aux variations de flux de trésorerie qui sont attribuables à un risque particulier associé à un actif ou à un passif comptabilisé (par exemple, à tout ou partie des paiements d'intérêts futurs sur une dette à taux variable) ou à une transaction prévue (par exemple, une vente ou un achat attendu) et qui affectera le résultat net présenté. Il s'agit par exemple, de la couverture de risque de change futur dans un engagement contractuel non comptabilisé d'une entité, relatif à l'acquisition d'une immobilisation par un montant fixé en monnaie étrangère.

**c)La couverture d'un investissement net dans une entité étrangère :** couverture de l'exposition liée aux effets des variations des cours des monnaies étrangères. Il s'agit par exemple, de couverture par une option de change à terme, des variations monétaires de l'actif net d'une filiale située à l'étranger.

Il faut noter toutefois, que pour qu'une opération soit qualifiée de couverture, la norme prescrit des conditions très strictes : l'opération doit être justifiée, documentée et son efficacité prouvée.

**1-2-3-7-5-Les principes de base de la comptabilité de couverture :** le principe de base d'une comptabilité de couverture est qu'il faut retenir l'instrument de couverture (le plus souvent un instrument dérivé) comme l'élément principal : il doit toujours être évalué à la juste valeur et l'élément couvert est accessoire et doit s'adapter à la comptabilisation de l'instrument de couverture.

**2-Les stocks-options :** les stocks-options sont traitées dans le référentiel IAS/IFRS à travers la norme IFRS 2 « Paiements en actions et assimilés ».

### **2-1-IFRS 2 Paiements en actions et assimilés (Share-based Payment)**

La norme IFRS 2 est entrée en vigueur pour les exercices ouverts à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2005. Elle vient combler un vide qui existait dans le référentiel IAS/IFRS et qui concernait les paiements en actions et assimilés dans les transactions d'une entité avec son personnel et avec les tiers.

**2-1-1-Objectif :** l'objectif de cette norme est de prescrire les modalités d'évaluation et de comptabilisation des transactions de paiements en actions et assimilés, y compris l'octroi d'options au personnel.

**2-1-2-Champ d'application :** la norme IFRS 2 s'applique à toutes les formes de paiements en actions et assimilés, qu'ils soient accordés aux employés ou aux fournisseurs de biens et services.

#### **2-1-3-Principales caractéristiques :**

La norme IFRS 2 s'applique à toute transaction par laquelle une entité reçoit des biens et des services et remet en paiement ses propres instruments de capitaux propres, ou acquiert des biens ou des services en contrepartie d'une dette dont le montant dépend de la valeur de ses propres instruments de capitaux propres. La norme distingue trois types de transactions :

- les transactions dénouées par remise d'instruments de capitaux propres ;
- les transactions dénouées par remise de liquidités ;
- les transactions dénouées par remise d'instruments de capitaux propres ou de liquidités, le mode de règlement étant laissé au choix soit de l'émetteur, soit du bénéficiaire.

Les stocks-options (options sur instruments de capitaux propres à émettre ou rachetés par l'entité et destinés aux salariés en complément de leur rémunération) sont les formes les plus

courantes des paiements en actions et correspondent pour l'essentiel au premier type de transaction.

**2-1-3-1-Les principes de base relatifs à la comptabilisation des stocks-options et autres paiements en actions :** la norme IFRS 2 repose sur trois principes de base :

-la comptabilisation d'une charge. Une opération dans laquelle une entité reçoit des biens et services de la part des tiers (salariés, mais aussi fournisseurs ou autres), moyennant paiement sous forme d'actions ou d'options sur actions émises par l'entité au profit de ces tiers, doit donner lieu à la comptabilisation d'une charge lorsque ces biens sont consommés ;

-l'évaluation à la juste valeur (prise en compte de la juste valeur la plus directement déterminable entre celle des biens et services rendus ou celle des instruments de capitaux propres émis) ;

-l'évaluation à la date d'octroi. La juste valeur doit être évaluée à la date d'octroi du plan, c'est à dire à la date à laquelle l'accord est conclu entre l'entité et le tiers, en vertu duquel le tiers se verra octroyer le droit à l'attribution d'actions ou d'options sur actions, à une date ultérieure et sous réserve de réalisation des conditions d'attribution prévues par le contrat.

L'entité comptabilisera les biens ou les services reçus ou acquis dans une transaction payée en actions au moment où elle obtient les biens ou reçoit les services. Elle comptabilisera une augmentation de capitaux propres si les biens ou services sont reçus dans le cadre de transactions dénouées par remises d'instruments de capitaux propres, ou une dette si les biens et services sont acquis dans le cadre d'une transaction dénouée par remise de liquidités.

**2-1-3-2-La comptabilisation des transactions dénouées par remise d'instruments de capitaux propres :** pour les paiements en actions dénoués par remise d'instruments de capitaux propres, l'entité évaluera les biens ou services reçus et l'augmentation correspondante de capitaux propres à la juste valeur des biens ou services reçus, excepté dans le cas où la juste valeur ne peut pas être estimée avec fiabilité. Si elle ne peut pas estimer de manière fiable la juste valeur des biens et services reçus, l'entité doit évaluer leur valeur et l'augmentation correspondante de capitaux propres, indirectement en se référant à la juste valeur des instruments de capitaux propres attribués.

Dans le cadre de transactions avec le personnel (cas des stocks-options), l'entité devra mesurer la juste valeur des services reçus en se référant à la juste valeur des instruments de capitaux propres attribués, car il n'est pas possible d'estimer avec fiabilité directement la juste valeur des services reçus.

Dans le cas où les instruments de capitaux propres sont acquis seulement après que la contrepartie ait effectué une période de service spécifiée, le coût des services rendus est



constaté en charges réparties sur la période d'acquisition, en contrepartie d'une augmentation correspondante en capitaux propres.

**2-1-3-3-La comptabilisation des transactions dénouées par remise de liquidités :** pour les paiements en actions dénoués par remise de liquidités, l'entité doit évaluer les biens et services acquis et la dette contractée à la juste valeur de la dette, celle-ci devant être réévaluée à chaque clôture d'exercice et ce, jusqu'à son règlement. Les variations de juste valeur doivent être comptabilisées en résultat.

**2-1-3-4-La comptabilisation des transactions dénouées par remise d'instruments de capitaux propres ou de liquidités :** pour les paiements en actions dans lesquels les conditions du contrat prévoient que l'entité (ou la contrepartie) a la possibilité d'effectuer le paiement en actions ou en espèces (ou avec un autre actif), ou en émettant des instruments de capitaux propres, l'entité doit comptabiliser cette transaction, ou les composants de cette transaction, comme une transaction dénouée par remise de liquidités. Si ce n'était pas le cas, les biens ou services reçus devraient être évalués (et la transaction comptabilisée) comme un paiement en actions dénoué par remise d'instruments de capitaux propres.

**2-1-3-5-Les informations à fournir :** les informations suivantes doivent notamment être détaillées par l'entité dans ses notes annexes :

-la description des accords de paiements en actions et assimilés, notamment la nature des droits accordés, la date d'octroi, les bénéficiaires (nombre et catégories), la durée de vie contractuelle des droits, les informations sur le prix d'exercice et les conditions d'attribution.

-le nombre et le prix moyen pondéré d'exercice des options par catégorie (existantes à l'ouverture, accordées, annulées, exercées, déchues).

-en cas d'évaluation de la juste valeur à partir de celles des instruments de capitaux propres octroyés : la juste valeur moyenne pondérée par catégorie d'instruments de capitaux propres octroyés et les méthodes d'évaluation utilisées.

-le modèle d'évaluation des options utilisé et les hypothèses sous-jacentes (volatilité attendue, dividendes attendus, taux d'intérêt sans risque, probabilité de déchéance des droits).

-le montant de la charge totale résultant des paiements en actions et assimilés comptabilisé au cours de la période, le montant de la charge résultant des paiements en actions et assimilés dénoués par remise d'instruments de capitaux propres au cours de la période, des paiements en actions et assimilés dénoués par remise de liquidités, le montant de la charge qui aurait été comptabilisée s'ils avaient été comptabilisés comme des paiements en actions et assimilés dénoués par remise d'instruments de capitaux propres<sup>18</sup>.

---

<sup>18</sup> FRYDLENDER Alain, PAGEZY Julien, Op.cit, PP205-206.

### **Section3 : L'évaluation du résultat et des variations de cours**

Le résultat est présenté selon le référentiel IAS/IFRS comme la différence entre les capitaux propres de clôture et d'ouverture de l'exercice comptable, hors transactions avec les actionnaires. Le solde est composé de produits et de charges (des activités ordinaires et des éléments extraordinaires). Dans cette section, sera traité tout d'abord le résultat dans une première partie, et ensuite les variations de cours dans une seconde partie. Dans la première partie, il ne s'agira pas de traiter des normes qui permettent de calculer le résultat (il n'en existe d'ailleurs pas) mais plutôt de normes qui traitent des opérations relatives à la comptabilisation de certains produits et charges.

**1-Le résultat :** les normes traitant cette première partie sont au nombre de quatre ; les produits relatifs aux contrats de construction (IAS 11), l'impôt sur le résultat (IAS 12), les produits des activités ordinaires (IAS 18) et la comptabilisation des subventions publiques et informations à fournir sur l'aide publique (IAS 20).

#### **1-1-IAS 11 Les contrats de construction (Construction Contracts)**

La norme IAS 11 utilise les critères de comptabilisation retenus dans le « cadre de préparation et de présentation des états financiers » pour déterminer quand les produits et les coûts des contrats doivent être comptabilisés en produits et charges dans le compte de résultat.

**1-1-1-Objectif :** l'objectif de la norme IAS 11 est de prescrire le traitement comptable des produits et coûts relatifs aux contrats de construction. Compte tenu de la nature de l'activité entreprise dans le cadre des contrats de construction, la date de démarrage du contrat et la date d'achèvement se situent en général dans des exercices différents. En conséquence, la principale question concernant la comptabilisation des contrats de construction est l'affectation des produits et des coûts du contrat aux exercices au cours desquels les travaux de construction sont exécutés.

**1-1-2-Champ d'application :** la norme IAS 11 doit être appliquée pour la comptabilisation des contrats de construction dans les états financiers des constructeurs.

#### **1-1-3-Principales caractéristiques :**

**1-1-3-1-La définition :** un contrat de construction est un contrat spécifiquement négocié pour la construction d'un actif ou d'un ensemble d'actifs qui sont étroitement liés ou interdépendants en termes de conception, de technologie et de fonction, ou de finalité ou d'utilisation.

Un contrat de construction peut prendre la forme d'un contrat à forfait, contrat dans lequel l'entrepreneur accepte un prix fixe pour le contrat, ou un taux fixe par unité de production,

soumis dans certains cas à des clauses de révision de prix, ou d'un contrat en régie, contrat dans lequel l'entrepreneur est remboursé des coûts autorisés ou autrement définis, plus un pourcentage de ces coûts ou une rémunération fixe<sup>19</sup>.

**1-1-3-2-La comptabilisation des produits et des charges du contrat :** lorsque le résultat d'un contrat de construction peut être estimé de façon fiable, les produits et les coûts du contrat associés au contrat de construction doivent être constatés respectivement en produits et en charges en fonction de l'état d'avancement de l'activité du contrat à la date de clôture.

Lorsqu'il est probable que le total des coûts du contrat sera supérieur au total des produits du contrat, la perte attendue doit être immédiatement comptabilisée en charges.

Dans le cas d'un contrat à forfait, il est possible d'estimer de façon fiable le résultat d'un contrat de construction lorsque toutes les conditions suivantes sont satisfaites :

- le total des produits du contrat peut être évalué de façon fiable ;
- il est probable que des avantages économiques attachés au contrat iront à l'entité ;
- les coûts à terminaison du contrat et le degré d'avancement à la date de clôture peuvent être évalués de façon fiable ;
- les coûts du contrat attribuables au contrat peuvent être clairement identifiés et mesurés de façon fiable de telle sorte que les coûts effectivement supportés au titre du contrat puissent être comparés aux estimations antérieures.

Dans le cas d'un contrat en régie, il est possible d'estimer de façon fiable le résultat d'un contrat de construction lorsque toutes les conditions suivantes sont satisfaites :

- il est probable que des avantages économiques attachés au contrat iront à l'entité ;
- les coûts du contrat attribuables au contrat peuvent être clairement identifiés et évalués de façon fiable.

La comptabilisation des produits et des charges en fonction du degré d'avancement d'un contrat est souvent désignée sous le nom de méthode du pourcentage d'avancement. Selon cette méthode, les produits du contrat sont rattachés aux coûts encourus pour parvenir au degré d'avancement, ce qui aboutit à la présentation de produits, de charges ou d'un bénéfice qui peuvent être attribués à la proportion de travaux achevés. Cette méthode donne des informations utiles sur l'étendue de l'activité du contrat et de son exécution pendant un exercice.

Lorsque le résultat d'un contrat de construction ne peut être estimé de façon fiable :

- les produits ne doivent être comptabilisés que dans la limite des coûts encourus qui seront probablement recouvrables ;

---

<sup>19</sup> MAILLET Catherine, LE MANH Anne, Op.cit, P78.

-les coûts du contrat doivent être comptabilisés en charges dans l'exercice au cours duquel il sont encourus.

Lorsqu'il est probable que le total des coûts du contrat sera supérieur au total des produits du contrat, la perte attendue doit être immédiatement comptabilisée en charges.

**1-1-3-3-Les informations à fournir :** les notes annexes doivent comporter les éléments suivants :

-le montant des produits du contrat comptabilisés dans l'exercice, et les méthodes de calcul utilisées par déterminer ce montant ;

-les méthodes utilisées pour déterminer le degré d'avancement des contrats en cours, avec pour ceux-ci : le montant total des coûts encourus et des profits comptabilisés (moins les pertes comptabilisées) jusqu'à la date considérée, le montant des avances reçues et le montant des retenues<sup>20</sup>.

## **1-2-IAS 12 Impôts sur le résultat (Income Taxes)**

La norme IAS 12 étudie les concepts d'imposition exigible et différée inclus dans la détermination du résultat net d'un exercice.

**1-2-1-Objectif :** l'objectif de la norme IAS 12 est de prescrire le traitement comptable de l'impôt sur le résultat. La question principale en matière de comptabilisation de l'impôt sur le résultat est de déterminer comment comptabiliser les conséquences fiscales actuelles et futures des éléments inclus dans les états financiers.

**1-2-2-Champ d'application :** la norme IAS 12 doit être appliquée à la comptabilisation des impôts sur le résultat qui, par principe, incluent tous les impôts nationaux et étrangers dus sur la base des bénéfices imposables.

### **1-2-3-Principales caractéristiques :**

**1-2-3-1-Définitions :** la norme IAS 12 précise que la charge (ou le produit) d'impôt est égale (ou égal) au montant total de l'impôt exigible et de l'impôt différé inclus dans la détermination du résultat net de l'exercice. Elle distingue donc l'impôt exigible et les passifs et actifs d'impôt différé.

L'impôt exigible est le montant de l'impôt sur le bénéfice payable (ou récupérable) au titre du bénéfice imposable (ou de la perte fiscale) d'un exercice.

Les passifs d'impôt différé sont les montants d'impôts sur le résultat payables au cours d'exercices futurs au titre de différences temporelles imposables.

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

<sup>20</sup> BRUN Stéphan, Op.cit, P143.

- de différences temporelles déductibles ;
- du report en avant de pertes fiscales non utilisées ;
- du report en avant de crédits d'impôts non utilisés<sup>21</sup> ;

**1-2-3-2-Les notions de base fiscale et de différences temporelles :** la base fiscale d'un actif ou d'un passif est le montant attribué à cet actif ou à ce passif à des fins fiscales.

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

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

**1-2-3-3-La comptabilisation d'actifs et de passifs d'impôt exigible :** l'impôt exigible de l'exercice et des exercices précédents doit être comptabilisé en tant que passif dans la mesure où il n'est pas payé. Si le montant déjà payé au titre de l'exercice et des exercices précédents excède le montant dû pour ces exercices, l'excédent doit être comptabilisé en tant qu'actif.

L'avantage lié à une perte fiscale pouvant être reportée en arrière pour recouvrer l'impôt exigible d'un exercice antérieur doit être comptabilisé en tant qu'actif.

**1-2-3-4-La comptabilisation d'actifs et de passifs d'impôt différé :**

**1-2-3-4-1-Les différences temporelles imposables :** un passif d'impôt différé doit être comptabilisé pour toutes les différences temporelles imposables sauf si le passif d'impôt différé est généré :

- soit par un goodwill dont l'amortissement n'est pas déductible fiscalement ;
- soit par la comptabilisation initiale d'un actif ou d'un passif dans une transaction qui n'est pas un regroupement d'entité et n'affecte ni le bénéfice comptable, ni le bénéfice imposable (ou la perte fiscale) à la date de transaction.

**1-2-3-4-2-Les différences temporelles déductibles :** un actif d'impôt différé doit être comptabilisé pour toutes les différences temporelles déductibles dans la mesure où il est probable qu'un bénéfice imposable, sur lequel ces différences temporelles déductibles pourront être imputées, sera disponible, à moins que l'actif d'impôt différé ne soit généré :

- soit par un goodwill négatif traité ;

<sup>21</sup> HEEM Grégory, Op.cit, P122.

-soit par la comptabilisation initiale d'un actif ou d'un passif dans une transaction qui n'est pas un regroupement d'entité et n'affecte ni le bénéfice comptable, ni le bénéfice imposable (ou la perte fiscale) à la date de transaction.

**1-2-3-5-Les pertes fiscales et crédits d'impôts non utilisés :** un actif d'impôt différé doit être comptabilisé pour le report en avant de pertes fiscales et de crédits d'impôt non utilisés, dans la mesure où il est probable que l'on disposera de bénéfices imposables futurs sur lesquels ces pertes fiscales et crédits d'impôts non utilisés pourront être imputés.

**1-2-3-6-La comptabilisation dans le compte de résultat :** l'impôt exigible et différé doit être comptabilisé en produits ou en charges et être compris dans le résultat net de l'exercice sauf dans la mesure où l'impôt est généré :

-par une transaction ou un événement qui est comptabilisé directement en capitaux propres, dans le même exercice ou un exercice différent ;

-par un regroupement d'entité qui est une acquisition.

**1-2-3-7-Les éléments crédités ou débités directement dans les capitaux propres :** l'impôt exigible et différé doit être directement débité ou crédité dans les capitaux propres si l'impôt concerne des éléments qui ont été crédités ou débités directement dans les capitaux propres, lors du même exercice ou d'un exercice différent.

**1-2-3-8-Les problèmes d'évaluation :** les passifs (et actifs) d'impôt exigible de l'exercice et des exercices précédents doivent être évalués au moment où l'on s'attend à payer (ou à recouvrer) aux administrations fiscales, en utilisant les taux d'impôt (et réglementations fiscales) qui ont été adoptés ou quasi-adoptés à la date de clôture.

Les actifs et passifs d'impôt différé doivent être évalués au taux d'impôt dont l'application est attendue sur l'exercice au cours duquel l'actif sera réalisé ou le passif réglé, sur la base des taux d'impôt qui ont été adoptés ou quasi-adoptés à la date de clôture. Il ne s'agit pas du taux existant à la fin de l'exercice mais du taux attendu lors de la réalisation ou du règlement.

**1-2-3-9-La présentation dans les états financiers :** les actifs et passifs d'impôts doivent être présentés au bilan séparément des autres actifs et passifs. Les actifs et passifs d'impôt différé doivent être distingués des actifs et passifs d'impôt exigible.

**1-2-3-10-Les informations à fournir :** les principales composantes de la charge (ou du produit) d'impôt doivent être présentées distinctement, et notamment :

-le total de l'impôt exigible et différé relatif aux éléments débités ou crédités dans le résultat (sur une ligne séparée) ou dans le capitaux propres ;

-une explication de la relation entre la charge (ou le produit) d'impôt et le bénéfice comptable ;

-des explications détaillées sur l'ensemble des différences temporelles<sup>22</sup>.

### **1-3-IAS 18 Produits des activités ordinaires (Revenue)**

Les produits des activités ordinaires sont définis comme les entrées brutes d'avantages économiques au cours de l'exercice dans le cadre des activités ordinaires d'une entité, lorsque ces entrées conduisent à des augmentations des capitaux propres (autres que les augmentations de capital).

**1-3-1-Objectif :** l'objectif de la norme IAS 18 est de prescrire le traitement comptable des produits des activités ordinaires provenant de certains types de transactions et événements.

**1-3-2-Champ d'application :** la norme IAS 18 doit être appliquée pour la comptabilisation des produits des activités ordinaires provenant des transactions et événements suivants :

- la vente de biens ;
- la prestation de services ;
- l'utilisation par des tiers d'actifs de l'entité produisant des intérêts, des redevances et des dividendes.

#### **1-3-3-Principales caractéristiques :**

Les produits des activités ordinaires doivent être évalués à la juste valeur de la contrepartie reçue ou à recevoir. La norme IAS 18 distingue les ventes de biens, les prestations de services, les intérêts, redevances et dividendes.

**1-3-3-1-Les ventes de biens :** les produits des activités ordinaires provenant de la vente de biens doivent être comptabilisés lorsque l'ensemble des conditions suivantes a été satisfait :

- l'entité a transféré à l'acheteur les principaux risques et avantages inhérents à la propriété ;
- l'entité ne conserve ni participation à la gestion, telle qu'elle incombe normalement au propriétaire, ni le contrôle effectif des biens cédés ;
- le montant des produits peut être mesuré de façon fiable ;
- il est probable que des avantages futurs associés à l'opération bénéficieront à l'entité ;
- les coûts encourus ou à encourir concernant l'opération peuvent être mesurés de façon fiable.

**1-3-3-2-Les prestations de services :** lorsque le résultat d'une transaction faisant intervenir une prestation de services peut être estimé de façon fiable, le produit des activités ordinaires associé à cette transaction doit être constaté en fonction du degré d'avancement de la transaction à la date de clôture. Le résultat d'une transaction peut être estimé de façon fiable lorsque l'ensemble des conditions suivantes est satisfait :

- le montant du produit des activités ordinaires peut être évalué de façon fiable ;
- il est probable que les avantages économiques associés à la transaction iront à l'entité ;

---

<sup>22</sup> BRUN Stéphan, Op.cit, P146.

- le degré d'avancement de la transaction à la date de clôture peut être évalué de façon fiable ;
- les coûts encourus pour la transaction et les coûts à venir pour achever l'opération sont estimables de façon fiable<sup>23</sup>.

Si le produit ne peut être estimé de façon fiable, il y a lieu de comptabiliser un produit égal au montant des charges constatées.

**1-3-3-3-Les intérêts, redevances et dividendes :** les intérêts doivent être comptabilisés en fonction du temps écoulé en tenant compte du taux d'intérêt effectif de l'actif (tel qu'il est défini par IAS 39). Les redevances seront comptabilisées au fur et à mesure qu'elles ont été acquises, conformément à la substance de l'accord applicable. Les dividendes seront comptabilisés lorsque le droit de l'actionnaire au dividende est établi.

**1-3-3-4-Les informations à fournir :** une entité doit notamment fournir les informations suivantes :

- les méthodes comptables adoptées ;
- le montant de chaque catégorie importante ;
- le montant des produits provenant de l'échange de biens ou services.

#### **1-4-IAS 20 Comptabilisation des subventions publiques et informations à fournir sur l'aide publique (Accounting for Government Grants and Disclosure of Government Assistance)**

Les subventions publiques sont, au sens de la norme IAS 20, des aides publiques prenant la forme de transferts de ressources à une entité, en échange du fait que celle-ci s'est conformée ou se conformera à certaines conditions liées à ses activités opérationnelles. La norme distingue les subventions liées à des actifs et les subventions liées aux résultats.

Les subventions liées à des actifs sont des subventions publiques dont la condition principale est qu'une entité répondant aux conditions d'obtention doit acheter, construire ou acquérir par tout moyen des actifs à long terme.

Les subventions liées au résultat sont des subventions publiques autres que les subventions liées à des actifs.

**1-4-1-Objectif :** l'objectif de la norme IAS 20 est de prescrire le traitement comptable applicable aux subventions reçues des gouvernements, terme qui désigne l'Etat, les organismes publics et tout autre organisme public similaire local, national ou international.

---

<sup>23</sup> LE VOUREC'H-MEOUCHY Joëlle, VAN GREUNING Hennie, KOEN Marius, Op.cit, P65.



**1-4-2-Champ d'application :** la norme IAS 20 doit être appliquée pour la comptabilisation et pour l'information à fournir sur les subventions publiques ainsi que les autres formes d'aide publique. Elle ne traite pas :

- des avantages octroyés (par exemple des exonérations fiscales) ;
- de certaines formes d'aide publique qui ne peuvent pas être raisonnablement évaluées (par exemple les conseils techniques ou commerciaux).

**1-4-3-Principales caractéristiques :**

**1-4-3-1-La comptabilisation des subventions publiques :** les subventions publiques, y compris les subventions non monétaires évaluées à leur juste valeur, ne doivent pas être comptabilisées tant qu'il n'existe pas une assurance raisonnable que l'entité se conformera aux conditions attachées aux subventions et que les subventions seront reçues.

Les subventions publiques doivent être comptabilisées en produits, sur une base systématique pour les exercices nécessaires, pour les rattacher aux coûts liés qu'elles sont censées compenser. Elle ne doivent pas être créditées directement en capitaux propres.

**1-4-3-2-La présentation des subventions liées à des actifs :** les subventions liées à des actifs, y compris les subventions non monétaires évaluées à la juste valeur doivent être présentées au bilan, soit en produits différés, soit en déduisant la subvention pour arriver à la valeur comptable de l'actif.

**1-4-3-3-La présentation des subventions liées au résultat :** les subventions liées au résultat peuvent être présentées en tant que crédit dans le compte de résultat, séparément ou dans une rubrique générale telle que « autres produits » ; sinon elles sont présentées en déduction des charges auxquelles elles sont liées.

**1-4-3-4-Les informations à fournir :** les informations suivantes doivent être fournies en annexes :

- la méthode comptable adoptée pour les subventions publiques, y compris les méthodes de présentation adoptées dans les états financiers ;
- la nature et l'étendue des subventions publiques comptabilisées dans les états financiers et une indication des autres formes d'aide publique dont l'entité a directement bénéficié ;
- les conditions non remplies et toute autre éventualité relative à l'aide publique qui a été comptabilisée<sup>24</sup>.

---

<sup>24</sup> OBERT Robert, **Pratique des normes IAS/IFRS**, Op.cit, P386.

**2-La variation du cours des prix et des monnaies :** les normes concernant ce thème qui ont été consacrées par l'IASB sont au nombre de deux ; les effets des variations des cours des monnaies étrangères (IAS 21) et l'information financière dans les économies hyper inflationnistes (IAS 29).

### **2-1-IAS 21 Les effets des variations des cours des monnaies étrangères (The Effects of Changes in Foreign Exchange Rates)**

La norme IAS 21 distingue :

- la monnaie de présentation, qui est la monnaie retenue pour présenter les états financiers ;
- la monnaie de fonctionnement, qui est la monnaie de l'environnement économique primaire dans lequel l'entité opère (encore appelée monnaie d'évaluation).

**2-1-1-Objectif :** l'objectif de la norme IAS 21 est de prescrire le traitement comptable des transactions en monnaies étrangères et les activités à l'étranger. Les principaux aspects abordés portent sur :

- le taux de change qu'il faut utiliser pour enregistrer et convertir les opérations ;
- la manière de comptabiliser, dans les états financiers, l'effet financier des variations des taux de change.

**2-1-2-Champ d'application :** la présente norme doit être appliquée par toute entité pour rendre compte :

- des transactions en monnaies étrangères ;
- de la conversion des états financiers des activités à l'étranger.

#### **2-1-3-Principales caractéristiques :**

##### **2-1-3-1-La comptabilisation des transactions en monnaies étrangères :**

**2-1-3-1-1-La comptabilisation initiale :** une transaction en monnaie étrangère doit être enregistrée, selon la norme IAS 21, lors de sa comptabilisation initiale dans la monnaie de fonctionnement, en appliquant au montant en monnaie étrangère le cours de change immédiat (spot exchange) entre la monnaie de fonctionnement et la monnaie étrangère à la date de transaction.

**2-1-3-1-2-La comptabilisation à la date de clôture :** à chaque date de clôture :

- les éléments monétaires en monnaie étrangère doivent être comptabilisés en utilisant le cours de clôture ;
- les éléments non monétaires qui sont comptabilisés au coût historique libellé dans une monnaie étrangère doivent être comptabilisés en utilisant le cours de change à la date de transaction ;

-les éléments non monétaires qui sont comptabilisés à la juste valeur libellée dans une monnaie étrangère doivent être comptabilisés en utilisant les cours de change qui existaient à la date où ces valeurs ont été déterminées.

**2-1-3-1-3-La comptabilisation des écarts de change :** les écarts de change résultant du règlement d'éléments monétaires ou de la présentation d'éléments monétaires d'une entité à des cours différents de ceux qui ont été utilisés pour les comptabiliser initialement au cours de l'exercice, ou pour les présenter dans les états financiers antérieurs, doivent être comptabilisés en produits ou en charges de l'exercice au cours duquel ils sont survenus, sauf en ce qui concerne les écarts de change relatifs à un investissement net dans une entité étrangère.

Quand un écart d'évaluation sur éléments non monétaires est comptabilisé directement en capitaux propres, l'écart de change compris dans cet écart d'évaluation doit être comptabilisé en capitaux propres. Lorsqu'un écart d'évaluation sur éléments non monétaires est comptabilisé en résultat, l'écart de change compris dans cet écart d'évaluation doit être comptabilisé en résultat.

**2-1-3-2-L'investissement net dans une entité étrangère :** si les comptes de l'entité étrangère sont établis dans sa devise de fonctionnement ou dans celle de sa société mère, le résultat de change dégagé sur un élément monétaire inclus dans l'investissement net, entre la date d'entrée au bilan et la date d'arrêté, est imputé aux capitaux propres dans les comptes consolidés. Il en va de même du résultat de change dégagé sur le financement en devises affecté à la couverture de l'investissement net dans l'entité étrangère<sup>25</sup>.

**2-1-3-3-Le changement de monnaie fonctionnelle :** quand se présente un changement dans la monnaie fonctionnelle de l'entité, celle-ci doit appliquer les procédures de conversion à la nouvelle monnaie fonctionnelle de manière prospective à partir de la date de changement.

**2-1-3-4-Les informations à fournir :** une entité doit fournir dans ses notes annexes les éléments suivants :

-le montant des écarts de change figurant dans le résultat net de l'exercice, excepté ceux relatifs aux instruments financiers comptabilisés à la juste valeur conformément à IAS 39, et dont les variations de juste valeur sont constatées dans le compte de résultat ;

-les écarts de change nets inscrits dans les capitaux propres en tant que composante distincte de ceux-ci, et un rapprochement du montant de ces écarts de change à l'ouverture et à la clôture de l'exercice.

---

<sup>25</sup> ALTMAYER André et autres, Op.cit, P113.

**2-1-3-5-La conversion des états financiers des activités à l'étranger :** un groupe doit identifier pour chacune de ses entités la monnaie fonctionnelle et convertir les états financiers de ces entités dans la monnaie de présentation choisie par le groupe.

**2-1-3-6-L'utilisation pour l'entité étrangère d'une monnaie fonctionnelle autre que la monnaie nationale :** si, pour une entité étrangère, la monnaie de fonctionnement est différente de la monnaie nationale, la monnaie de fonctionnement doit être utilisée. Ainsi, logiquement, des entités non autonomes doivent avoir la même monnaie de fonctionnement que celle de l'entité consolidante.

**2-1-3-7-La conversion dans une monnaie de présentation différente de la monnaie de fonctionnement :** pour convertir les états financiers d'une entité étrangère dans une monnaie de présentation différente de la monnaie de fonctionnement (excepté dans le cas de monnaie d'une économie hyper-inflationniste), et afin de les incorporer dans ses états financiers, l'entité présentant les états financiers doit suivre les procédures suivantes :

-les actifs et passifs, à la fois monétaires et non monétaires (y compris les écarts d'acquisition) de l'entité doivent être convertis au cours de clôture ;

-les éléments de produits et de charges de l'entité étrangère doivent être convertis aux cours de change à la date des transactions (en pratique, les postes du compte de résultat sont convertis au cours de change annuel moyen, ou lorsqu'il est connu ou déterminable, au cours de change en vigueur à la date de transaction pour les transactions définitives) ;

-tous les écarts de change qui en résultent doivent être inscrits dans une rubrique particulière des capitaux propres.

Les éléments comparatifs du bilan et du compte de résultat doivent être traités de manière semblable.

**2-1-3-8-La conversion des états financiers d'une entité étrangère qui présente ses états financiers dans la monnaie d'une économie hyper-inflationniste :** les états financiers d'une entité étrangère qui présente ses états financiers dans la monnaie d'une économie hyper-inflationniste doivent être retraités selon la norme IAS 29, avant d'être convertis au cours de change de fin d'exercice, dans la monnaie de présentation de l'entité qui établit ses états financiers.

Lorsque les comptes d'une entité située dans un pays à forte inflation sont convertis dans une monnaie de présentation stable, il ne faut pas retraiter les données comparatives qui devront être les mêmes données en monnaie stable que celles publiées au titre des exercices antérieurs.

## **2-2-IAS 29 Information financière dans les économies hyper-inflationnistes (Financial Reporting in Hyperinflationary Economies)**

Dans une économie hyper-inflationniste, les états financiers, qu'ils soient établis selon la convention du coût historique (sans qu'il ne soit tenu compte ni de l'évolution du niveau général des prix, ni de l'accroissement des prix spécifiques des actifs détenus, sauf en cas de réévaluation) ou du coût actuel (qui tient compte des effets des changements des prix spécifiques des actifs détenus), ne sont utiles que s'ils sont exprimés dans l'unité de mesure en vigueur à la date de clôture.

**2-2-1-Objectif :** dans une économie hyper-inflationniste, la présentation en monnaie locale sans retraitement, des résultats opérationnels et de la situation financière est sans utilité. La monnaie perd son pouvoir d'achat à un tel rythme que la comparaison de montants résultant de transactions et d'autres événements intervenus à des moments différents, même durant le même exercice, est trompeuse.

La norme IAS 29 donne des critères pour identifier ce type de pays et prescrit une méthode de retraitement des états financiers.

**2-2-2-Champ d'application :** la norme IAS 29 doit être appliquée aux états financiers de référence, y compris aux états financiers consolidés, de toute entité qui présente ses états financiers dans la monnaie d'une économie hyper-inflationniste.

### **2-2-3-Principales caractéristiques :**

La norme n'établit pas de taux absolu à partir duquel le phénomène d'hyper-inflation est réputé prendre naissance. C'est le jugement qui permet de savoir si un retraitement des états financiers selon la présente norme devient nécessaire.

**2-2-3-1-La définition :** les principales caractéristiques d'une économie hyper-inflationniste sont les suivantes :

- les prix sont normalement exprimés dans une monnaie étrangère stable ;
- les ventes et achats à crédit sont conclus à des prix qui tiennent compte de la perte de pouvoir d'achat attendu pendant la durée de crédit ;
- les taux d'intérêts, les salaires et les prix sont liés à un indice des prix ;
- le taux cumulé d'inflation sur trois ans approche ou dépasse 100%.

**2-2-3-2-La présentation :** l'ensemble des états financiers d'une entité présentés dans la monnaie d'une économie hyper-inflationniste doivent être exprimés dans l'unité de mesure ayant cours à la date de clôture, c'est-à-dire que l'entité doit ajuster les montants dans les états financiers comme s'ils n'avaient été enregistrés dans la monnaie de présentation qu'à la date de clôture.

Les états financiers après retraitement remplacent les états financiers « normaux » et, par conséquent, ne servent pas de complément.

**2-2-3-3-Le retraitement des états financiers :** les états financiers sont retraités à l'aide d'un indice général des prix appliqué aux actifs non monétaires, aux capitaux propres et aux éléments du compte de résultat ainsi que de l'ajustement des actifs et passifs indexés.

**2-2-3-4-Les informations à fournir :** les informations suivantes doivent être fournies en annexe :

- le fait qu'il y ait eu retraitement ;
- le retraitement des chiffres comparatifs ;
- la convention de base, coût historique ou coût actuel, utilisée pour établir les états financiers ;
- la désignation et le niveau de l'indice des prix ou de la devise stable à la date de clôture ;
- l'évolution de cet indice ou de la devise stable au cours de cet exercice et de l'exercice précédent<sup>26</sup>.

---

<sup>26</sup> LE VROUC'H-MEOUCHY Joëlle, VAN GREUNING Hennie, KOEN Marius, Op.cit, P106.

### **Conclusion :**

Nous avons vu dans ce troisième chapitre l'importance des normes dites d'enregistrement et d'évaluation dans le référentiel IAS/IFRS. Ce sont ces normes qui permettent d'afficher les montants des divers éléments apparaissant dans les états financiers (actifs, passifs, capitaux propres, produits et charges).

Ces normes servent également de support aux premières (normes de présentation de l'information financière) dans la mesure où, une mauvaise évaluation ou un mauvais enregistrement d'un quelconque élément peut mener directement à une présentation d'états financiers ne donnant pas une image fidèle de la situation financière, de la performance financière et des flux de trésorerie d'une entité.

Le principal fait marquant qui ressort de l'étude des normes d'enregistrement et d'évaluation réside incontestablement dans l'utilisation de la juste valeur pour l'évaluation de certains postes, notamment les instruments financiers. Cette juste valeur peut être obtenue soit par le prix observable sur un marché des actifs et passifs identiques, soit par le prix observable sur un marché des actifs et passifs similaires, ou à défaut, grâce aux autres techniques d'évaluation reprenant les hypothèses du marché lorsqu'elles sont disponibles ou celles de l'entreprise (flux de trésorerie actualisés).

L'autre fait marquant consiste dans l'utilisation du principe de la prééminence de la substance sur la forme et qui conduit le preneur, dans le cadre d'un contrat de location financement, à enregistrer le bien loué en crédit-bail dans son actif et à l'amortir.

D'autres normes introduisent également de nouvelles options ou de nouveaux concepts ; il s'agit par exemple de la norme IAS 23 qui permet, dans certains cas, d'incorporer les coûts d'emprunts à la valeur d'un actif éligible, de la norme IAS 12 qui introduit le principe de l'impôt différé, ou bien de la norme IAS 36 relative aux dépréciations d'actifs (test de dépréciation).

Il apparaît clairement après l'étude de l'IASB, de ses modalités de fonctionnement, des principes et concepts sur lesquels il s'appuie et surtout de ses normes, que la philosophie comptable du référentiel IAS/IFRS est bien différente de l'approche continentale. Et si l'approche comptable par les normes IAS/IFRS fait craindre le pire pour certains professionnels, elle est synonyme pour d'autres, d'une révolution dans le domaine comptable qui présente des avantages conséquents se traduisant par une information plus lisible, plus riche, fidèle, exhaustive, fiable, pertinente et comparable. Toutefois, le recours accru à la juste valeur dans l'évaluation d'un bon nombre d'éléments fait craindre le risque de volatilité des comptes.

**CHAPITRE 4**

**LE PROJET DU NOUVEAU**

**SYSTEME COMPTABLE**

**NATIONAL ET LES**

**CONSEQUENCES EVENTUELLES**

**DE SON ADOPTION**



## **Introduction :**

Au lendemain de l'indépendance, en 1962, l'Algérie a hérité du Plan Comptable Général Français (PCG) de 1957 qui est resté en vigueur jusqu'au 1<sup>er</sup> janvier 1976 malgré plusieurs tentatives de remplacement. Par ordonnance du 29 avril 1975, le Plan Comptable National (PCN) fut promulgué en remplacement du PCG français qui n'était plus adapté à l'économie planifiée qu'avait adoptée l'Algérie.

Le PCN représente aujourd'hui la principale source de réglementation comptable en Algérie, réglementation qui n'a connue depuis la promulgation du PCN que quelques modifications, principalement les plans comptables sectoriels et quelques circulaires et instructions.

Depuis la fin des années quatre vingt, l'Algérie est entrée dans une nouvelle étape, caractérisée par des réformes dans divers domaines, notamment le domaine économique. Ces réformes ont été marquées par la rupture avec le modèle économique socialiste, à la faveur d'une politique affirmée d'ouverture économique et d'économie de marché caractérisée sur le terrain par la libéralisation du commerce extérieur, l'ouverture du capital social des entreprises publiques, l'agrément de banques privées et bien d'autres mesures tendant à favoriser l'investissement privé national et étranger.

Ainsi, ce passage de l'économie planifiée à l'économie de marché, nécessite ou exige de nouveaux instruments normatifs comptables pour mesurer la pérennité et la rentabilité des entreprises algériennes qui doivent désormais fournir un niveau d'information plus important qu'elles n'avaient l'habitude de le faire. Dans cette logique des choses, le PCN a montré ses limites et ses insuffisances, et dès 1998 les pouvoirs publics ont entamé des réformes dans le domaine comptable, tendant à mettre à jour notre référentiel comptable. Divers scénarios s'offraient à notre normalisateur comptable national qui opta finalement pour la refonte totale du PCN. Cette refonte a donné naissance au projet du nouveau référentiel comptable dit système comptable d'entreprise.

En fait, ce nouveau système comptable constitue un véritable changement de culture comptable puisqu'il dépasse le champ de la comptabilité, en faisant converger les règles comptables appliquées par les entreprises algériennes vers les normes IAS/IFRS.

Nous reviendrons dans ce qui suit, avec plus de détails sur l'étude de l'environnement comptable en Algérie, les principales dispositions du projet du nouveau référentiel comptable et les conséquences et impacts de sa probable adoption à travers les trois sections qui composent le quatrième et dernier chapitre de ce mémoire.

## **IV-Le projet du nouveau système comptable national et les conséquences éventuelles de son adoption**

### **Section 1 : L'environnement comptable algérien**

Le P.C.N représente la principale source de la réglementation comptable en Algérie, même si d'autres sources viennent le compléter tels que, par exemple, le code de commerce ou les plans comptables sectoriels. En place depuis le 1<sup>er</sup> janvier 1976, le P.C.N a montré ses limites, et le changement de l'environnement économique en Algérie à la faveur d'une libéralisation du commerce et de l'adoption de l'économie de marché a conduit les pouvoirs publics à engager des réformes dans ce domaine.

#### **1-Le plan comptable national et les autres sources de réglementation comptable en Algérie :**

Le plan comptable national représente la principale source de réglementation comptable en Algérie. On trouve aussi d'autres sources telles que le code de commerce, des arrêtés ministériels mais aussi des circulaires et instructions.

**1-1-Le plan comptable national :** au lendemain de l'indépendance, l'Algérie a hérité du plan comptable général français de 1957. celui-ci, ne tenant pas compte de l'évolution économique et juridique du pays et ne satisfaisant pas les besoins d'information d'une économie planifiée qu'avait adoptée l'Algérie, cette dernière entama dès 1969 la première tentative de son remplacement. L'élaboration d'un nouveau plan comptable s'inscrivait dans le cadre du processus de mise en place de la stratégie de développement. Ce n'est finalement qu'en 1975 que le P.C.N vit le jour après la deuxième tentative de remplacement du PCG en 1972.

Le P.C.N fut promulgué sous forme d'une ordonnance et d'un arrêté d'application.

L'ordonnance 75-35 du 29 avril 1975 portant plan comptable national traite du champ d'application du P.C.N, à savoir les organismes publics à caractère industriel et commercial, les sociétés d'économie mixte et les entreprises qui, quelle que soit leur forme, sont soumises au régime de l'imposition d'après le bénéfice réel. La nomenclature des comptes est annexée à l'ordonnance<sup>1</sup>.

L'arrêté d'application du 23 juin 1975, relatif aux modalités d'application du P.C.N, traite de l'organisation et de la gestion comptable, de l'évaluation des investissements et des stocks et des documents de synthèse. Les définitions et les règles de fonctionnement sont présentées en annexe 1 de l'arrêté d'application. Cette dernière contient également des dispositions

---

<sup>1</sup> Ordonnance N°75-35 du 29 avril 1975 portant Plan Comptable National.

particulières relatives aux subventions d'investissement, à l'inventaire intermittent et aux cessions inter entreprises<sup>2</sup>.

Le P.C.N ne sera pas étudié dans le présent mémoire car il fait déjà l'objet d'une littérature abondante.

**Les additifs du PCN:** le PCN a connu quatre additifs depuis 1975. Il s'agit de :

- la circulaire N°1850/F/DC/CE/89/047 du 24 mai 1989 relative à la comptabilisation des opérations liées à l'autonomie des entreprises ;
- la circulaire N°635 F/DC/CE/90/046 du 11 mars 1990 relative à la comptabilisation de la participation des travailleurs aux bénéfices de l'entreprise ;
- l'instruction N°001/95 du 02 octobre 1995 relative à l'harmonisation de la comptabilité des fonds de participation ;
- l'instruction N°581 MF/DGC du 21 avril 1997 relative à la comptabilisation de la réintégration de l'écart de réévaluation<sup>3</sup>.

Par ailleurs, il faut noter que cinq plans sectoriels ont été promulgués depuis l'apparition du P.C.N. Ils concernent le secteur agricole (1987), le secteur des assurances (1987), le secteur du bâtiment et travaux publics (1988), le secteur du tourisme (1989) et le secteur bancaire (1992). Les cinq plans comptables présentent, en général, la liste des comptes, la terminologie explicative, les règles de fonctionnement des comptes et les documents de synthèse.

**1-2-Les autres sources de la réglementation comptable en Algérie :** d'autres sources de réglementation comptable viennent compléter le P.C.N. Il s'agit :

a)de l'arrêté du 09 octobre 1999 portant adaptation du P.C.N à l'activité des holdings et à la consolidation des comptes, et l'arrêté du 09 octobre 1999 précisant les modalités d'établissement et de consolidation des comptes de groupes. Ces deux arrêtés complètent le P.C.N en matière d'établissement des comptes de groupes, puisque aucune de ses dispositions ne fait allusion aux comptes consolidés. Ces deux arrêtés émanant du Ministère des Finances apportent des éclaircissements dans les domaines suivants :

- la nomenclature des comptes de groupes ;
- la codification des comptes intra-groupe ;
- la terminologie et les règles de fonctionnement des comptes spécifiques à la consolidation ;
- les documents de synthèse à établir<sup>4</sup> ;

<sup>2</sup> Arrêté du 23 juin 1975 relatif aux modalités d'application du Plan Comptable National.

<sup>3</sup> Plan Comptable National, Editions Société Nationale de Comptabilité, Alger, 2000, PP2-15.

<sup>4</sup> Arrêté du 09 octobre 1999 portant adaptation du P.C.N à l'activité des holdings et à la consolidation des comptes de groupe.

-les méthodes de consolidation, leur champ d'application et enfin les modalités d'établissement des comptes consolidés<sup>5</sup>.

b) du code de commerce qui, à travers plusieurs de ses articles vient compléter le P.C.N. On peut citer comme exemples :

-l'article 716 relatif à l'inventaire des éléments de l'actif et du passif à la clôture de chaque exercice et qui traite aussi du rapport de gestion ;

-l'article 717 qui prévoit la permanence des méthodes d'évaluation et des formes concernant l'établissement du bilan et du compte des pertes et profits ;

-l'article 718 qui traite des conditions de constatation des amortissements et des provisions ;

-les articles 729 jusqu'à 732 bis 4 traitent des filiales, participations et sociétés contrôlées. La consolidation concerne selon l'article 732 bis 3, uniquement les sociétés holding qui font appel public à l'épargne et/ou sont cotées en bourse.

-enfin, l'article 721 précise que dans les SARL et les SPA, il doit être fait sur les bénéfices nets de l'exercice, diminués le cas échéant des pertes antérieures, un prélèvement d'un vingtième au moins affecté à la formation d'un fonds de réserve dit réserve légale. Ce prélèvement cesse d'être obligatoire, lorsque la réserve atteint le dixième du capital social<sup>6</sup>.

**2-Les limites du P.C.N :** la démarche de présentation du P.C.N sera suivie pour traiter de ses insuffisances, en abordant en premier lieu ses insuffisances conceptuelles et ensuite ses insuffisances techniques.

**2-1-Les insuffisances conceptuelles :** les insuffisances conceptuelles se rapportent au cadre conceptuel, aux objectifs et utilisateurs de l'information comptable, aux principes comptables et à la définition des concepts comptables.

- L'absence d'un cadre conceptuel, même implicite, a provoqué la stagnation de la comptabilité. Sans ce cadre, les nouveaux problèmes et situations non prévus par le P.C.N ne peuvent être résolus, et même s'ils sont résolus par des interprétations personnelles des professionnels, ces interprétations ne sont pas forcément justes. Un cadre conceptuel est un ensemble structuré d'objectifs et de principes fondamentaux liés entre eux, grâce auxquels il est possible de mettre au point des normes cohérentes et d'indiquer la nature, les fonctions et les limites de la comptabilité financière et des états financiers. Cette définition indique que la principale caractéristique d'un cadre conceptuel est l'affirmation claire des objectifs assignés

<sup>5</sup> Arrêté du 09 octobre 1999 précisant les modalités d'établissement et de consolidation des comptes de groupes.

<sup>6</sup> MABROUK Hocine, **Code de Commerce Algérien**, Editions Houma, 4<sup>ème</sup> Edition, Alger, 2005, PP456-461.

à la comptabilité. Cet élément essentiel à la cohérence de la normalisation suppose d'identifier les utilisateurs et d'indiquer les besoins à satisfaire. Le cadre conceptuel sert de guide aux normalisateurs afin d'assurer une plus grande cohérence dans la normalisation, il sert à faciliter la résolution de problèmes comptables pour lesquels il n'existe aucune norme, d'indiquer les limites du jugement des professionnels dans la préparation des états financiers, d'établir un lien entre la théorie et la pratique, et enfin de renforcer la légitimité professionnelle du normalisateur et protéger la profession comptable face aux critiques et aux pressions auxquelles elle est soumise dans son rôle de normalisateur<sup>7</sup>.

- La non-définition des objectifs et des utilisateurs de l'information comptable constitue une insuffisance conceptuelle. La conception actuelle du P.C.N privilégie les informations macro-économiques et statistiques à travers le classement des charges par nature et l'élaboration de certaines grandeurs. Cependant, au niveau international, l'objectif de la comptabilité est de satisfaire les besoins d'information de plusieurs utilisateurs dont les investisseurs.
- Les principes sur lesquels est fondée la comptabilité en Algérie ne sont pas clairement exprimés.
- Le P.C.N ne donne pas de définition aux concepts comptables tels que l'actif, le passif, les capitaux propres, les produits et les charges et ne précise pas les conditions de leur prise en compte.

**2-2-Les insuffisances techniques :** elles se rapportent au cadre comptable, à la classification des comptes, aux documents de synthèse, aux règles d'évaluation, aux définitions et règles de fonctionnement des comptes et au traitement de certaines opérations.

**2-2-1-Le cadre comptable :** la nomenclature actuelle du P.C.N ne prévoit pas certains comptes qui devraient pourtant exister. Nous citons quelque-uns par classe à titre indicatif.

Classe 1: capital amorti, non amorti, prime de conversion d'obligations en actions, provisions réglementées.

Classe 2 : construction sur sol d'autrui, investissements financiers.

Classe 4 : produits à recevoir, provisions pour dépréciation des comptes de groupes et associées, provisions pour dépréciation des comptes financiers.

Classe 5 : dettes provisionnées pour congés payés.

Classe 6 : pertes de change, avantages en nature accordés au personnel, redevance de crédit-bail.

Classe 7 : gains de change.

<sup>7</sup> BACHAGHA Saheb, **Pour un référentiel comptable algérien qui réponde aux exigences de l'économie de marché**, Editions El-Houda, Alger, 2003, PP10-11.

**2-2-2-La classification des comptes :** aucune distinction n'est faite entre actifs courants/non courants et entre passifs courants/non courants.

La définition des classes de l'actif reposant sur une optique juridique (patrimoniaire) de l'entreprise ne permet pas de présenter l'outil de production, ni de distinguer entre actifs d'exploitation et hors exploitation, ni de présenter les biens utilisés en exploitation qui ne sont pas la propriété de l'entreprise.

Les valeurs mobilières sont incluses parmi les éléments du compte créances d'investissement. Ce dernier regroupe les titres de participation et les titres de placement. Notons que les titres de placement sont des valeurs à court terme alors qu'un investissement est, par définition, une valeur durable.

Les dotations aux provisions pour dépréciation des stocks ou créances sont considérées comme hors exploitation alors qu'elles ne représentent aucun caractère exceptionnel dans la vie courante de l'entreprise.

**2-2-3-Les documents de synthèse :** les documents de synthèse sont nombreux, dix-sept tableaux et ce, quelle que soit la taille et l'activité de l'entreprise. En raison de l'absence d'application du principe de l'importance relative, toutes les entreprises, même les plus petites, sont obligées de fournir toutes les informations exigées par le P.C.N.

Le bilan et le T.C.R ne font pas référence aux données de l'exercice précédent. Pour effectuer des comparaisons, il faut recourir aux tableaux explicatifs. L'actif ne fait pas apparaître les masses telles que les actifs immobilisés, les actifs circulants, les créances à court ou à long terme. Au niveau du bilan, la situation patrimoniale est privilégiée à la situation économique.

Le T.C.R ne fait pas la distinction entre le résultat courant et le résultat financier et ne fait pas référence à certains soldes intermédiaires reconnus au niveau international, tel que l'excédent brut d'exploitation (E.B.E).

Le tableau des mouvements patrimoniaux ne permet pas de faire la distinction entre les flux d'exploitation, les flux d'investissement et les flux de financement. Par contre, il permet de faire la comparaison avec l'exercice précédent absente au bilan et nécessaire pour l'analyse financière. Le tableau des fonds propres donne une analyse par origine des fonds propres et non pas la variation de l'actif net. Le tableau des engagements ne fournit que des informations sur les engagements reçus ou donnés non comptabilisés. Les autres tableaux constituent une analyse par nature des éléments du bilan et du T.C.R.

**2-2-4-Les règles d'évaluation :** les règles d'évaluation et de comptabilisation, lorsqu'elles existent, sont très sommaires. Le P.C.N préconise le coût historique comme méthode d'évaluation à la date de l'inventaire. Aucune méthode n'est préconisée pour l'évaluation des entrées et des sorties de stocks ; une liberté est donnée aux entreprises pour le choix de la méthode de valorisation la plus appropriée aux spécificités de ses stocks.

L'évaluation de certains éléments, comme les actifs et les passifs en monnaies étrangères, les événements postérieurs à la date de clôture ne sont pas traités. Le P.C.N ne donne aucune précision sur les méthodes d'amortissement, les taux d'amortissement et la procédure de constitution des provisions pour dépréciation des stocks et des créances douteuses.

**2-2-5-Les définitions et les règles de fonctionnement des comptes :** les règles de fonctionnement des comptes sont sommaires. La définition de certaines classes et leurs intitulés ne correspond pas à leur contenu.

Par exemple, la classe 1 comprend parmi ses éléments, le compte liaison inter-unités qui ne constitue pas un moyen de financement apporté ou laissé à la disposition de l'entreprise.

Autre exemple, la classe 4 contient des comptes qui ne constituent pas des créances, à savoir les comptes débiteurs du passif, les dépenses en attente d'imputation, les titres de participation et les cautionnements. Le compte 42 abrite des comptes qui n'ont aucun rapport avec les investissements tels que les prêts, les placements et les cautionnements versés.

**2-2-6-Le traitement de certaines opérations :** certaines opérations ne sont pas traitées par le P.C.N. Nous pouvons en citer quelques-unes : le crédit-bail, les opérations effectuées en monnaies étrangères, les investissements incorporels, les fusions, les liquidations.

**3-Les acteurs de la normalisation comptable en Algérie :** depuis 1996, la normalisation comptable a été confiée au Conseil National de la Comptabilité. Par ailleurs, l'ordre des experts comptables, des commissaires aux comptes et des comptables agréés a lui aussi un rôle important à jouer en matière de normalisation comptable.

**3-1-Le Conseil National de la Comptabilité :**

**3-1-1-Présentation :** organe créé auprès du Ministre chargé des Finances, le Conseil est un organe consultatif à caractère interministériel et interprofessionnel. Il a une mission de coordination et de synthèse dans le domaine de la recherche et de la normalisation comptables et des applications y afférentes. Le Conseil peut connaître de toutes questions se rapportant à son domaine de compétence, de sa propre initiative ou à la demande du Ministre chargé des Finances. Il peut être consulté par les commissions des assemblées élues, les organismes, sociétés ou personnes intéressés par ses travaux.

**3-1-2-Attributions :** le Conseil a notamment pour attributions :

- de réunir et d'exploiter toutes les informations et documentations relatives à la comptabilité et à son enseignement ;
- de réaliser ou de faire réaliser toutes études et analyses en matière de développement et d'utilisation des instruments et processus comptables ;
- de proposer toutes mesures visant la normalisation des comptabilités et leur exploitation rationnelle,
- d'examiner et de donner son avis et ses recommandations sur tous les projets de textes juridiques se rapportant à la comptabilité ;
- de contribuer au développement des systèmes et programmes de formation et de perfectionnement dans les professions comptables ;
- de suivre l'évolution au plan international, des méthodes, organisations et instruments se rapportant à la comptabilité ;
- d'organiser toutes manifestations et rencontres à caractère technique entrant dans le champ de ses compétences.

**3-1-3-Composition :** le Conseil est présidé par le Ministre des Finances. Il est composé entre autres, du le président en exercice du Conseil de l'ordre des experts-comptables, des commissaires aux comptes et des comptables agréés, d'un représentant du ministre chargé des finances, d'un représentant du Ministre chargé de l'enseignement supérieur et de la recherche scientifique, d'un représentant du Ministre chargé du commerce, d'un représentant de la Banque d'Algérie, d'un représentant de la C.O.S.O.B, de six représentants de la profession désignés par le Conseil de l'ordre national parmi les experts-comptables, commissaires aux comptes et comptables agréés et de deux enseignants ayant au moins le rang de maître-assistant dans le domaine de la comptabilité et des finances, désignés par le Ministre de l'enseignement supérieur et de la recherche scientifique<sup>8</sup>.

**3-1-4-Insuffisances :** en créant le Conseil National de la Comptabilité, les pouvoirs publics qui ont voulu se doter d'un organe de normalisation qui leur faisait défaut jusque là, se sont beaucoup inspiré du modèle français de normalisation comptable, qui se caractérise lui aussi par l'attribution des travaux de normalisation au Conseil National de la Comptabilité français. Mais si les structures algériennes et françaises se ressemblaient en 1996, il n'en est plus de même aujourd'hui. En effet, les autorités françaises ont jugé opportun l'institution au sein de leur C.N.C d'un comité dit d'urgence. Ce comité, saisi par le président du C.N.C ou par le Ministre de l'économie de toute question relative à l'interprétation ou l'application d'une

---

<sup>8</sup> Décret Exécutif N°96-318 du 25 septembre 1996 portant création et organisation du Conseil National de la Comptabilité.



norme comptable nécessitant un avis urgent, doit statuer dans un délai maximum de trois mois à compter de la date de saisine<sup>9</sup>.

Devant le vide juridique qui caractérise la réglementation comptable algérienne, mais aussi le caractère jugé inopérant de notre C.N.C par nos professionnels les plus chevronnés, il aurait été fort intéressant que les pouvoirs publics dotent le C.N.C d'un comité d'urgence afin de répondre aux besoins des professionnelles sur des aspects techniques de la comptabilité dans les meilleurs délais.

### **3-2-L'ordre des experts-comptables, des commissaires aux comptes et des comptables agréés :**

**3-2-1-Attributions :** créé en 1991 et doté de la personnalité civile, l'ordre regroupe les personnes physiques et morales habilitées à exercer la profession d'expert-comptable, de commissaire aux comptes et de comptable agréé. Il est chargé dans le cadre de la loi :

- de veiller à l'organisation et au bon exercice de la profession ;
- de défendre l'honneur et l'indépendance de ses membres ;
- d'élaborer un règlement intérieur qui détermine notamment les conditions d'inscription, de suspension ou de radiation du tableau de l'ordre<sup>10</sup>.

L'ordre national est administré par un Conseil. Ce dernier est chargé, conformément au règlement intérieur, de l'inscription, de la suspension ou de la radiation du tableau de l'ordre national. Le Conseil apporte son concours aux travaux initiés par les autorités publiques compétentes en matière de normalisation comptable, de diligence professionnelle et de tarification. Il représente aussi les intérêts de la profession à l'égard des autorités compétentes, des tiers et des ordres étrangers similaires.

**3-2-2-Composition du Conseil :** le conseil de l'ordre est composé de treize membres : douze membres élus par le congrès national et un membre représentant les pouvoirs publics désigné par le Ministre chargé des finances.

Le congrès national est composé par les membres élus par les conseils régionaux. Ces derniers sont élus par les professionnels de leur région respective, installés au niveau régional et régulièrement inscrits au tableau de l'ordre national<sup>11</sup>.

Chacune des catégories élit parmi ses membres quatre représentants au Conseil de l'ordre national.

---

<sup>9</sup> COLASSE Bernard, Op.cit, P73.

<sup>10</sup> Loi N°91-08 du 27 avril 1991 relative à la profession d'expert comptable, de commissaire aux comptes et de comptable agréé.

<sup>11</sup> Décret exécutif N° 01-421 du 20 décembre 2001 modifiant et complétant le décret exécutif N°92-20 du 13 janvier 1992, modifié et complété, fixant la composition et précisant les attributions et les règles de fonctionnement du Conseil de l'ordre national des experts-comptables, des commissaires aux comptes et des comptables agréés.

Le Conseil élit parmi ses membres un président, deux vice-présidents, un secrétaire général et un trésorier.

**3-2-3-Attributions du Conseil :** outre les missions que lui confient les dispositions de la loi N° 91-08 citée ci-dessus, le Conseil de l'ordre a, entre autres, pour mission :

- de sauvegarder les intérêts moraux et matériels des membres de l'ordre ;
- de veiller au respect, par tous les membres de l'ordre, des dispositions législatives et réglementaires en vigueur, du règlement intérieur et en général, des décisions régulières adoptées par l'assemblée générale ;
- d'émettre tout avis sur des questions qui lui sont soumises par les autorités compétentes en matière de technique comptable, de droit ou de finance en liaison avec la vie de l'entreprise ;
- de favoriser et promouvoir l'évolution constante du niveau théorique et technique des membres de l'ordre, de préparer, d'organiser, de surveiller, de contrôler en relation avec les autorités compétentes, les stages et séminaires professionnels et participer à des tâches d'enseignement, de formation et de recherche ;
- d'assurer la vulgarisation, la diffusion et la publication des résultats de travaux relatifs aux domaines couverts par la profession<sup>12</sup>.

**3-2-4-Analyse critique :** depuis sa création, l'ordre n'a véritablement pas contribué à relever le niveau de la profession et des professionnels et n'a pas accompli les missions qui lui ont été dévolues par la loi de la meilleure manière. En effet, devant un vide juridique qui caractérise la réglementation comptable algérienne, l'ordre se devait d'apporter sa contribution pour combler ce vide, ne serait-ce que par des avis et des recommandations (comme le fait son homologue français par exemple) et qui auraient guidé et éclairé à coup sûr nos professionnels dans l'accomplissement de leur mission. L'ordre est resté muet et pire encore, ses membres se sont divisés au sein de deux institutions ordinales, chacune d'entre elles revendiquant sa légitimité, si bien que les pouvoirs public ont envisagé de mettre les trois catégories professionnelles sous tutelle, ce qui aurait été grave et aurait constitué tout simplement une atteinte à l'indépendance de la profession. Mais, en mars 2006, les membres des deux institutions ordinales se sont engagés à régler leurs différends, notamment en se regroupant au sein d'une seule institution<sup>13</sup>. Mais la question qui se pose, est de savoir si cette réconciliation entre les membres des deux institutions n'est qu'une pure manœuvre stratégique, dans le but d'éviter que la profession ne soit mise sous tutelle, et qu'en réalité le malaise perdure entre les

---

<sup>12</sup> Décret exécutif N° 92-20 du 13 janvier 1992 fixant la composition et précisant les attributions et les règles de fonctionnement du Conseil de l'ordre national des experts-comptables, commissaires aux comptes et comptables agréés.

<sup>13</sup> [www.onecc.dz](http://www.onecc.dz)

membres de cette profession qui est très influente dans la sphère économique des grands pays industrialisés.

**4-Les travaux liés à la réforme comptable en Algérie :** les réformes économiques engagées en Algérie devaient être complétées par un nouveau référentiel comptable. C'est ainsi qu'en 1998, les autorités publiques ont décidé de réformer le P.C.N, afin de répondre aux besoins résultants du nouvel environnement économique en Algérie.

Après avoir été pris en charge par un organisme national (le Conseil National de la Comptabilité), les travaux de réforme furent confiés à un organisme étranger, en l'occurrence le C.N.C français.

Nous examinerons dans ce qui suit, les travaux des deux institutions et l'orientation prise par la réforme.

**4-1-Les travaux du C.N.C :** lors de son installation, le 28 mars 1998, le Ministre des Finances a confié au C.N.C sa première mission qui consistait en la réforme du P.C.N.

Dans le cadre de la réforme comptable, le C.N.C, organe officiel de la normalisation comptable, s'est fixé comme mission prioritaire la révision du P.C.N, pour l'adapter aux mutations de l'économie nationale. Un groupe de réflexion fut constitué pour réfléchir sur une approche méthodologique de révision du P.C.N. Après l'approbation de la démarche du groupe de réflexion, ce dernier fut transformé en une commission dite commission P.C.N .

Dans le cadre de ses travaux, la commission P.C.N a élaboré deux questionnaires d'évaluation du P.C.N. Le premier a été envoyé aux professionnels comptables en janvier 1999 et le second en juillet 2000.

Les résultats du premier questionnaire sont synthétisés dans un rapport d'évaluation datant du mois de novembre 1999, contenant les remarques et constats relevés par les répondants.

La commission P.C.N aboutit dans son rapport d'évaluation aux conclusions suivantes :

- dédier des chapitres particuliers aux principes, aux règles d'évaluation et à la terminologie comptable ;
- reconsidérer le nombre, la forme et le contenu des états de synthèse ;
- réaménager et enrichir la nomenclature des comptes pour mieux répondre aux besoins des utilisateurs.

D'autres propositions méritent selon la commission une appréciation approfondie. C'est le cas par exemple, de la nécessité de tenir compte des normes et usages internationaux.

Par ailleurs, aucune information n'est disponible sur les conclusions du deuxième questionnaire.

Après avoir formulé les conclusions citées ci-dessus, la commission P.C.N retient l'option de révision du P.C.N et les principes de sa révision.

**4-1-1-La révision du P.C.N :** tenant compte des réponses peu nombreuses du premier questionnaire, la commission opta pour l'option de révision du P.C.N sans pour autant le remplacer. La commission évoque, pour ne pas le remplacer, les motifs suivants :

- ne pas dérouter les praticiens et le coût élevé engendré par la réforme ;
- la commission pensait que le remplacement du P.C.N pourrait porter préjudice aux professionnels.

**4-1-2-Principes directeurs guidant la révision du P.C.N :** pour la révision du P.C.N, la commission P.C.N arrêta les principes directeurs suivants :

- les principes comptables, les règles d'évaluation et le fonctionnement des comptes devraient occuper une place prépondérante dans le plan comptable révisé ;
- la nomenclature devrait être complétée, clarifiée et améliorée pour répondre aux besoins des utilisateurs ;
- les états de synthèse devront être améliorés, simplifiés et complétés en conciliant les exigences légales et le traitement informatisé ;
- les annexes devront être simplifiées et enrichies et doivent jouer un rôle complémentaire par rapport au bilan et au T.C.R. Elles ne devront pas faire double emploi avec ces derniers ;

Des principes adoptés par la commission, nous constatons qu'il n'y a pas véritablement une volonté de changement. Les points retenus sont souvent des questions de forme.

**4-2-Les travaux du C.N.C français :** les travaux de la commission P.C.N furent arrêtés en 2001, et la mission de la réforme comptable a fait l'objet d'un appel d'offres, dont l'objet était la prise en charge de la réforme comptable. L'appel d'offres fut remporté par le C.N.C français avec un financement de l'opération par la Banque Mondiale.

Après l'étude du P.C.N, le groupe de travail du C.N.C français présenta trois scénarios possibles pour la réforme du P.C.N aux organes algériens compétents pour le choix d'un scénario qui ferait l'objet d'une étude plus approfondie par le groupe de travail.

**4-2-1-Le premier scénario : aménagements simples du P.C.N :** selon ce scénario, la structure du P.C.N serait maintenue et la réforme serait limitée à des mises à jour techniques pour prendre en considération les changements de l'environnement économique algérien.

**4-2-2-Le deuxième scénario : adaptation du P.C.N et l'ouverture vers des solutions internationales**

Selon ce scénario, la structure du P.C.N serait maintenue avec l'introduction de quelques solutions techniques développées selon les normes comptables internationales.

**4-2-3-Le troisième scénario : élaboration d'un système comptable conforme aux normes comptables internationales**

Dans ce scénario, un nouveau référentiel serait rédigé selon les concepts, les principes, les règles et les solutions retenues par les normes comptables internationales (IAS/IFRS) et ce, en respectant les spécificités nationales<sup>14</sup>.

**4-3-Le choix du scénario :** après présentation des trois scénarios possibles, le C.N.C algérien opta pour le troisième scénario. Mais, le nouveau référentiel comptable devait, lors de sa conception, prendre en considération certains paramètres qui en fait conditionnaient sa bonne réussite. Ces paramètres peuvent être énumérés dans les points suivants :

- le nouveau référentiel devait, dans le cadre de l'harmonisation comptable internationale, être conforme aux normes IAS/IFRS ou aux plus importantes ;
- les très petites entreprises devaient pouvoir disposer d'un système adapté à leurs spécificités et à leurs moyens ;
- la conservation de certaines spécificités du P.C.N, à savoir l'existence d'une nomenclature des comptes, la présentation de modèles d'états financiers et surtout des précisions sur les règles de fonctionnement des comptes ;
- le nouveau référentiel comptable devait concerner toutes les entreprises nonobstant leur taille et éviter une application de deux référentiels comme c'est le cas en France (un référentiel pour les comptes individuels et un autre pour les comptes consolidés).

Ces paramètres ont donné naissance au projet du nouveau référentiel comptable dit «système comptable d'entreprise» qui sera étudié dans la section suivante. En fait, il s'agit d'un changement qui consiste à faire converger les règles comptables appliquées en Algérie vers les normes IAS/IFRS.

Le choix du C.N.C algérien relatif aux normes IAS/IFRS constitue un revirement à 180° par rapport à l'option retenue par la commission P.C.N.

---

<sup>14</sup> REZZAG Imad, **Nécessité d'adapter le Plan Comptable National aux nouvelles exigences comptables internationales**, Mémoire de fin d'études pour l'obtention d'un diplôme de Post-Graduation spécialisée en Comptabilité, Ecole Supérieure de commerce, Alger, promotion 2003/2004, PP 82-83.

## **Section 2 : Le projet du nouveau système comptable national**

Les travaux de réforme comptable ont donné naissance au projet du nouveau système comptable d'entreprise qui devra remplacer le P.C.N dès 2008. Même s'il n'est pas totalement conforme au référentiel IAS/IFRS, ledit projet endosse une bonne partie des normes de l'IASB. Nous étudierons dans ce qui suit les principales dispositions que prévoit le projet en mettant notamment en évidence les principales évolutions par rapport au P.C.N et les divergences qui existent entre le projet et le référentiel de l'IASB.

**1-La présentation du projet du nouveau système comptable national :** c'est la refonte du plan comptable national de 1975 qui a donné naissance au projet du nouveau système comptable qui s'inscrit dans le cadre de la mise à jour des instruments devant accompagner les réformes économiques. Ce nouveau référentiel endosse une bonne partie des normes IAS/IFRS édictées dans le cadre de la présentation des états financiers. Il convient, dans le cadre de la présentation du projet, d'aborder les objectifs du nouveau référentiel, les principales évolutions par rapport au P.C.N et enfin les divergences entre ce projet et les normes IAS/IFRS.

**1-1-Le contenu sommaire du projet :** la question de l'application des normes IAS/IFRS en matière de normalisation comptable en Algérie semble tranchée, puisque dans le projet du nouveau système comptable des entreprises, il est fait référence de façon claire aux normes IAS/IFRS. Cependant le projet n'intègre par l'intégralité des normes, mais reprend la majeure partie d'entre elles.

Le référentiel IAS/IFRS est un référentiel en perpétuelle évolution, et le projet qui a été présenté en juillet 2004 ne prend pas en considération les amendements des normes ou les nouvelles normes qui ont été élaborées depuis lors, ce qui constitue d'ores et déjà avant son adoption un point négatif.

Néanmoins, le projet reprend les aspects liés :

- à la définition du cadre conceptuel ;
- aux règles générales et spécifiques d'évaluation et de comptabilisation ;
- à la présentation des états financiers.

A l'image du P.C.N, le projet du nouveau référentiel comptable intègre également dans sa démarche méthodologique, la nomenclature et le fonctionnement des comptes, car la majorité des professionnels ont été formés dans l'esprit de ce plan et sont très imprégnés par ce modèle, contrairement à l'école anglo-saxonne où ces concepts sont facultatifs, d'où l'élaboration d'un

guide pratique retraçant l'organisation de la comptabilité ainsi que la nomenclature et le fonctionnement des comptes<sup>15</sup>.

Le projet contient aussi en annexes, des définitions concernant certains éléments qui permettent d'éviter que de mauvaises interprétations soient commises par les professionnels et qui permettent de combler un vide qui existait auparavant en matière de définitions.

Enfin, le projet fait référence dans l'annexe à la comptabilité simplifiée applicable aux très petites entités.

**1-2-Les principales évolutions par rapport au P.C.N 1975 :** plusieurs nouveautés ou évolutions ont été apportées dans le projet du nouveau référentiel par rapport au P.C.N. Il s'agit entre autres :

- du recours à la juste valeur dans l'évaluation de certains éléments ;
- du recours à la notion d'actualisation pour l'évaluation des prêts et emprunts émis par l'entreprise ;
- des critères de constatation des provisions pour charges ;
- des critères de comptabilisation et d'évaluation des immobilisations corporelles ;
- du calcul des amortissements ;
- des profits ou pertes imputés sur capitaux propres ;
- de la prise en charge des impôts différés actif et des impôts différés passif ;
- des états financiers à présenter, de leur contenu et de la manière de les présenter ;
- des pertes de valeur sur immobilisations ;
- et surtout de la présence d'un cadre conceptuel qui n'existe pas dans l'actuel référentiel.

**1-3-Les divergences entre le projet du nouveau système comptable et le référentiel IAS/IFRS :**

Les principales divergences identifiées entre le projet du nouveau système comptable et le référentiel IAS/IFRS peuvent être résumées dans les points suivants :

- il y a dans le référentiel IAS/IFRS certains domaines où il n'existe pas de norme comptable internationale, alors qu'ils ont été traités par le projet du nouveau système comptable. Ces domaines sont :
  - l'organisation et la tenue de la comptabilité,
  - la nomenclature des comptes et le fonctionnement des comptes ,
  - le cas particulier des très petites entreprises<sup>16</sup>.

<sup>15</sup> DJILALI Abdelhamid, **Réflexions sur le projet du nouveau référentiel comptable algérien en rapport avec les normes IAS/IFRS**, Séminaire du 24 au 27 septembre 2005, I.E.D.F, Koléa, P18.

<sup>16</sup> Ministère des Finances, Conseil National de la Comptabilité, **Séminaire de formation des formateurs aux normes comptables internationales**, Alger, décembre 2005, P4.

-au niveau du cadre conceptuel, le projet du nouveau système comptable définit la convention d'entité et la convention de l'unité monétaire, conventions non expressément mentionnées dans le référentiel IAS/IFRS ;

-les coûts de prestations de retraite et les méthodes d'évaluation des charges à provisionner à ce titre font l'objet de dispositions nombreuses et détaillées au niveau des IAS/IFRS, dispositions reprises de façon très globale par le projet du nouveau système comptable ;

-le projet du nouveau référentiel finalisé en 2004 ne comporte pas les évolutions du référentiel IAS/IFRS qui ont été apportées depuis lors. Il s'agit principalement d'amendements à des normes existantes ou de nouvelles normes qui sont apparues.

Il s'agit par exemple des amendements à IAS 1, IAS 19, et l'apparition de la nouvelle norme IFRS 6 ;

-enfin, le projet du nouveau référentiel comptable ne prévoit pas la rétrospectivité dans l'application de ses règles comme c'est le cas dans le référentiel IAS/IFRS.

**2-Le cadre conceptuel et les règles d'évaluation et de comptabilisation :** dans cette partie, seront traités le cadre conceptuel, les règles d'évaluation et de comptabilisation des actifs, passifs, charges et produits, l'organisation de la comptabilité et enfin la présentation des états financiers devant être produits selon le nouveau système comptable.

**2-1-Le cadre conceptuel :** le projet du nouveau système comptable introduit le concept de cadre conceptuel. Ce dernier présente des concepts sous-jacents à la préparation et à la présentation des états financiers. Le cadre conceptuel est structuré selon la hiérarchie suivante :

-champ d'application et définition ;

-principes et conventions comptables ;

-définition des actifs, des passifs, des capitaux propres, des produits et des charges.

**2-1-1-Champ d'application et définition :** le projet du nouveau système comptable s'applique à toute personne physique ou morale astreinte à la mise en place d'une comptabilité destinée à l'information externe, comme à son propre usage. Sont concernées :

-les entreprises soumises au code de commerce ;

-les entreprises publiques, parapubliques ou d'économie mixte ;

-les coopératives ;

-et plus généralement les entités produisant des biens ou des services marchands ou non marchands, dans la mesure où elles exercent des activités économiques qui se fondent sur des actes répétitifs.



## **2-1-2-Les principes et conventions comptables :**

**2-1-2-1-Les hypothèses sous-jacentes à la préparation des états financiers :** deux hypothèses ont été retenues dans le projet lors de la préparation des états financiers. Il s'agit de :

- la comptabilité d'exercice ou la comptabilité d'engagement ;
- la continuité d'exploitation.

**2-1-2-2-Les principes comptables fondamentaux :** douze principes ont été énoncés dans le cadre du projet du nouveau système comptable pour la préparation des états financiers. Ces principes sont la périodicité, l'indépendance des exercices, la convention de l'entité, la convention de l'unité monétaire, le principe d'importance relative, le principe de prudence, le principe de permanence des méthodes, la convention du coût historique, l'intangibilité du bilan d'ouverture, la prééminence de la réalité économique sur l'apparence juridique, la non-compensation et l'image fidèle.

**2-1-2-3-Les caractéristiques qualitatives de l'information financière :** selon le projet, l'information financière doit répondre aux caractéristiques qualitatives suivantes :

- la pertinence ;
- la fiabilité ;
- la comparabilité ;
- l'intelligibilité.

## **2-1-3-Définition des actifs, des passifs, des capitaux propres, des produits et des charges :**

Les définitions données dans le projet du nouveau système comptable aux actifs, passifs, capitaux propres, produits et charges sont les mêmes que celles données par l'IASB (les normes IAS/IFRS) et mentionnées dans le premier chapitre<sup>17</sup>.

**2-2-Organisation de la comptabilité :** un certain nombre de dispositions a été mis en évidence concernant l'organisation de la comptabilité. Les plus importantes sont :

- la comptabilité est tenue en monnaie nationale ;
- l'entité détermine, sous sa responsabilité, les procédures nécessaires à la mise en place d'une organisation comptable permettant un contrôle à la fois interne et externe ;
- les actifs et les passifs des entités doivent faire l'objet au moins une fois par an, d'inventaires en quantité et en valeur sur la base d'examens physiques et/ou recensements de documents justificatifs ;
- les écritures comptables sont passées selon le système dit « en partie double » ;

---

<sup>17</sup> Ministère des Finances, Conseil National de la Comptabilité, **Séminaire sur la normalisation Comptable internationale et la présentation du projet du nouveau système comptable**, Alger, 2005, PP 15-22.

- tout enregistrement comptable précise l'origine, le contenu et l'imputation de chaque donnée, ainsi que la référence de la pièce justificative qui l'appuie ;
- chaque écriture comptable s'appuie sur une pièce justificative datée, établie sur papier ou sur un support assurant la fiabilité, la conservation et la restitution éventuelle sur papier de son contenu ;
- une procédure de clôture destinée à figer la chronologie et à garantir l'intangibilité des enregistrements doit être mise en œuvre ;
- toute entité tient un livre journal, un grand livre et un livre d'inventaire, sous réserve des dispositions spécifiques concernant les très petites entités ;
- les livres comptables ou les documents qui en tiennent lieu, ainsi que les pièces justificatives sont conservés pendant dix ans ;
- la comptabilité peut être tenue manuellement ou au moyen de systèmes informatiques.

**2-3-Les règles d'évaluation et de comptabilisation des actifs, des passifs, des charges et des produits :** seront traités dans cette partie les principes généraux, les règles spécifiques d'évaluation et de comptabilisation ainsi que les modalités particulières d'évaluation et de comptabilisation.

**2-3-1-Les principes généraux :** ce sont les principes de base de comptabilisation et de mesure des éléments des états financiers.

**2-3-1-1-La comptabilisation des actifs, des passifs, des charges et des produits :**

Un élément d'actif, de passif, de produit, de charge est comptabilisé dès lors que :

- il est probable que tout avantage économique futur qui lui est lié ira à l'entité ou en proviendra ;
- l'élément a un coût ou une valeur qui peut être évalué de façon fiable.

Les produits des activités ordinaires provenant de la vente de biens doivent être comptabilisés lorsque les conditions suivantes sont satisfaites :

- l'entreprise a transféré à l'acheteur, les risques et avantages importants inhérents à la propriété des biens ;
- l'entreprise ne continue ni à être impliquée dans la gestion, telle qu'elle incombe normalement au propriétaire, ni dans le contrôle effectif des biens cédés ;
- le montant des produits des activités ordinaires peut être évalué de façon fiable ;
- il est probable que des avantages économiques associés à la transaction iront à l'entreprise ;
- les coûts encourus ou à encourir concernant la transaction peuvent être évalués de façon fiable,

Les produits provenant de ventes ou de prestations de services et autres activités ordinaires sont évalués à la juste valeur de la contrepartie reçue, ou à recevoir à la date de transaction ;

Les charges nettement précisées quant à leur objet, que des événements survenus ou en cours rendent probables, entraînent la constitution de provisions, et qui sont rapportées aux résultats quand les raisons qui les ont motivées ont cessé d'exister ;

**2-3-1-2-Les règles générales d'évaluation :** la méthode d'évaluation des éléments inscrits en comptabilité est fondée en règle générale sur la convention des coûts historiques. Cependant, il est procédé dans certaines conditions fixées par le présent règlement et pour certains éléments à une révision de cette évaluation sur la base :

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

Le coût historique des biens inscrits à l'actif du bilan lors de leur comptabilisation est constitué, après déduction des taxes récupérables et des remises commerciales, rabais et autres éléments similaires :

- Pour les biens acquis à titre onéreux, par le coût d'acquisition.
- Pour les biens reçus à titre d'apport en nature, par la valeur d'apport.
- Pour les biens acquis à titre gratuit, par la juste valeur à la date d'entrée.
- Pour les biens acquis par voie d'échange, les actifs dissemblables sont enregistrés à la juste valeur des actifs reçus, et les actifs similaires sont enregistrés à la valeur comptable des actifs donnés en échange.
- Pour les biens ou services produits par l'entité, par les coûts de production.

Une entité doit apprécier à chaque date de clôture s'il existe un quelconque indice montrant qu'un actif a pu perdre de la valeur. S'il existe un tel indice, l'entité doit estimer la valeur recouvrable de l'actif.

La valeur recouvrable d'un actif est évaluée à la valeur la plus élevée entre son prix de vente net et sa valeur d'utilité.

**a-Le prix de vente net d'un actif :** il est égal au montant qui peut être obtenu de la vente d'un actif lors d'une transaction, dans des conditions de concurrence normale entre des parties bien informées et consentantes, diminué des coûts de sortie.

**b-La valeur d'utilité d'un actif :** elle est égale à la valeur actualisée de l'estimation des flux de trésorerie futurs attendus de l'utilisation continue de l'actif et de sa cession à la fin de sa durée d'utilité.

Dans le cas où il n'est pas possible de déterminer le prix de vente net d'un actif, sa valeur recouvrable sera considérée comme égale à sa valeur d'utilité.

Lorsque la valeur recouvrable d'un actif est inférieure à sa valeur comptable nette d'amortissement, cette dernière doit être ramenée à sa valeur recouvrable, le montant de l'excédent de la valeur comptable sur la valeur recouvrable constitue une perte de valeur à comptabiliser en charges, en contrepartie de la diminution dudit actif.

L'entité doit estimer à chaque arrêté des comptes la valeur recouvrable de l'actif, s'il existe un indice indiquant qu'une perte de valeur comptabilisée au cours d'exercices antérieurs n'existe plus ou a diminuée.

La perte de valeur constatée sur un actif au cours d'exercices antérieurs est reprise en produit dans le compte de résultat lorsque la valeur recouvrable de cet actif redevient supérieure à sa valeur comptable.

La valeur comptable de l'actif est alors augmentée à hauteur de sa valeur recouvrable, sans toutefois pouvoir dépasser la valeur comptable nette d'amortissements qui aurait été déterminée, si aucune perte de valeur n'avait été comptabilisée pour cet actif au cours des exercices antérieurs.

### **2-3-2-Les règles spécifiques d'évaluation et de comptabilisation :**

#### **2-3-2-1-Evaluation des immobilisations corporelles et incorporelles :**

**a)Les immobilisations corporelles et incorporelles :** une immobilisation corporelle est un actif corporel détenu par une entité pour la production, la fourniture d'actifs ou de services, la location, l'utilisation à des fins administratives, et dont la durée d'utilisation est censée se prolonger au-delà de la durée d'un exercice.

Une immobilisation incorporelle est un actif identifiable, non monétaire et immatériel, contrôlé et utilisé par l'entité dans le cadre de ses activités ordinaires. Il s'agit par exemple, de fonds commerciaux acquis, de marques, de logiciels informatiques ou autres licences d'exploitation, de franchises, de frais de développement d'un gisement minier destiné à une exploitation commerciale.

Les composants d'un actif sont traités comme des éléments séparés s'ils ont des durées d'utilité différentes ou procurent des avantages économiques selon un rythme différent.

Les immobilisations sont comptabilisées à leur coût directement attribuable

Les dépenses ultérieures engagées pour les immobilisations existantes doivent être comptabilisées en charges s'il y a restauration du niveau de performance de l'actif, ou en immobilisation (c'est à dire rajoutées à la valeur comptable de l'actif) s'il y a augmentation de la valeur comptable de ces actifs.

**b) Les amortissements :** ils correspondent à la consommation des avantages économiques liés à un actif corporel ou incorporel et, sont comptabilisés en charges à moins qu'ils ne soient incorporés dans la valeur comptable d'un actif produit par l'entité pour elle-même.

Le montant amortissable est réparti de façon systématique sur la durée d'utilité de l'actif, en tenant compte de la valeur résiduelle probable de cet actif à l'issue de sa période d'utilité pour l'entité, et dans la mesure où cette valeur résiduelle peut être déterminée de façon fiable.

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

La durée d'utilité d'une immobilisation incorporelle est présumée ne pas dépasser vingt ans. Dans le cas d'un amortissement sur une durée plus longue ou d'une absence d'amortissement, des informations sont fournies dans l'annexe aux états financiers.

**c) La sortie d'actifs :** une immobilisation corporelle ou incorporelle est éliminée du bilan lors de sa sortie de l'entreprise ou lorsque l'actif est hors d'usage de façon permanente, et que l'entité n'attend plus aucun avantage économique futur ni de son utilisation ni de sa sortie ultérieure.

**d) Les dépenses de développement :** les dépenses de développement ou les dépenses résultant de la phase de développement d'un projet interne constituent une immobilisation incorporelle uniquement si :

- ces dépenses se rapportent à des opérations spécifiques à venir, ayant de sérieuses chances de rentabilité globale ;
- l'entité a l'intention et la capacité technique, financière et autre d'achever les opérations liées à ces dépenses de développement et de les utiliser ou de les vendre ;
- ces dépenses peuvent être évaluées de façon fiable.

**e) Les dépenses de recherche :** les dépenses de recherche ou les dépenses résultant de la phase de recherche d'un projet interne ne peuvent être immobilisées et constituent des charges à comptabiliser lorsqu'elles sont encourues.

**f) Le cas particulier des immeubles de placement :** un immeuble de placement est un bien immobilier détenu pour en retirer des loyers et/ou pour valoriser le capital.

Après leur comptabilisation initiale en tant qu'immobilisations corporelles, les immeubles de placement peuvent être évalués :

-soit au coût diminué du cumul d'amortissements et du cumul des pertes de valeurs, selon la méthode utilisée dans le cadre général des immobilisations corporelles (méthode du coût) ;  
-soit sur la base de la juste valeur, et dans ce cas, les pertes et profits des variations de la juste valeur qui en résultent sont comptabilisés dans le résultat net de l'exercice au cours duquel il se produit.

**g)Le cas particulier des actifs biologiques :** un actif biologique est évalué lors de sa comptabilisation initiale et à chaque date de clôture à sa juste valeur, diminuée des frais estimés du point de vente, sauf lorsque sa juste valeur ne peut être évaluée de manière fiable. La perte ou le profit provenant d'une variation de la juste valeur diminuée des frais estimatifs des points de vente, est constaté dans le résultat net de l'exercice au cours duquel il se produit.

**h)Evaluation des immobilisations : autre traitement autorisé :** une entité est autorisée à comptabiliser, sur la base de leur montant réévalué (juste valeur), les immobilisations corporelles appartenant à une ou plusieurs catégories d'immobilisations qu'elle aura préalablement définies.

L'immobilisation est comptabilisée à la juste valeur à la date de réévaluation, diminuée du cumul des amortissements ultérieurs et du cumul des pertes de valeur ultérieures.

La juste valeur des terrains et constructions est habituellement leur valeur de marché. Cette valeur est déterminée sur la base d'une estimation effectuée par des évaluateurs professionnels qualifiés.

Lorsque la valeur comptable d'un actif augmente à la suite d'une réévaluation, l'augmentation est créditée directement en capitaux propres sous le libellé « écart de réévaluation ». Toutefois, une réévaluation positive est comptabilisée en produit dans la mesure où elle compense une réévaluation négative du même actif, antérieurement comptabilisée en charge.

Une immobilisation incorporelle ayant fait l'objet d'une comptabilisation initiale sur la base de son coût peut également être comptabilisée postérieurement à sa comptabilisation initiale sur la base de son montant réévalué, à condition que la juste valeur de l'immobilisation incorporelle puisse être déterminée par référence à un marché actif.

**2-3-2-2-Les actifs financiers non courants (immobilisations financières) :** les actifs financiers détenus par une entité, autres que les valeurs mobilières de placement et autres actifs financiers figurant en actif courant, sont comptabilisés dans l'une des quatre catégories suivantes :

-les titres de participation et créances rattachées (participations dans les filiales, les entreprises associées ou les coentreprises) ;

- les titres immobilisés de l'activité portefeuille, destinés à procurer à l'entité à plus ou moins longue échéance, une rentabilité satisfaisante mais sans intervention dans la gestion ;
- les autres titres immobilisés représentatifs de parts de capital ou de placements à long terme que l'entité a la possibilité ainsi que l'intention ou l'obligation de conserver jusqu'à leur échéance ;
- les prêts et créances émis par l'entité et que l'entité n'a pas l'intention ou la possibilité de vendre à court terme (créances clients, autres créances d'exploitation et prêts, à plus de douze mois).

A la date d'entrée dans les actifs de l'entité, les actifs financiers sont comptabilisés à leur coût, qui est la juste valeur de la contrepartie donnée, y compris les frais de courtage, les taxes non récupérables et les frais de banque.

Dans les états financiers individuels, les participations dans les filiales, les coentreprises ou les entités associées qui ne sont pas détenues pour être cédées, ainsi que les créances rattachées à ces participations sont comptabilisées au coût amorti.

Les participations et créances rattachées détenues en vue d'être cédées ultérieurement, ainsi que les titres immobilisés de l'activité portefeuille sont considérés comme des instruments financiers disponibles à la vente et sont évalués après leur comptabilisation initiale, à leur juste valeur.

Les placements détenus jusqu'à leur échéance ainsi que les prêts et créances émis par l'entité et non détenus à des fins de transaction sont évalués au coût amorti.

Les plus ou moins values dégagées lors d'une cession d'immobilisations financières sont comptabilisées à la date de cession, en produits ou en charges opérationnelles.

**2-3-2-3-Les stocks et en-cours :** le coût des stocks comprend tous les coûts encourus pour amener les stocks à l'endroit et dans l'état où ils se trouvent. Ils comprennent, les coûts d'acquisition, les coûts de transformation, les frais généraux, les frais financiers et les frais administratifs directement imputables aux stocks. Ces coûts sont calculés, soit sur la base des coûts réels, soit sur la base de coûts prédéterminés régulièrement révisés en fonction des coûts réels.

Dans le cas où une évaluation sur la base des coûts entraîne des contraintes excessives ou n'est pas réalisable, les actifs en stocks (autres que les approvisionnements) sont évalués en pratiquant sur leur prix de vente, à la date de clôture de l'exercice, un abattement correspondant à la marge pratiquée par l'entité sur chaque catégorie d'actifs.

Conformément au principe de prudence, les stocks sont évalués au plus faible de leur coût et de leur valeur nette de réalisation. Cette dernière correspond au prix de vente estimé après déduction des coûts d'achèvement et de commercialisation.

Une perte de valeur sur stocks est comptabilisée en charges dans le compte de résultat lorsque le coût d'un stock est supérieur à la valeur nette de réalisation de ce stock.

**2-3-2-4-Les subventions :** les subventions publiques correspondent à des transferts de ressources publiques destinés à compenser des coûts supportés ou à supporter par le bénéficiaire de la subvention, du fait qu'il s'est conformé ou qu'il se conformera à certaines conditions liées à ses activités.

Les subventions sont comptabilisées en produits dans le compte de résultat sur un ou plusieurs exercices, au même rythme que les coûts auxquels elles sont rattachées et qu'elles sont censées compenser. Pour les immobilisations amortissables, le coût correspond à l'amortissement. Dans la présentation du bilan, les subventions liées à des actifs constituent des produits différés.

Une subvention destinée à couvrir des charges et pertes déjà encourues ou correspondant à un soutien financier immédiat à l'entité sans rattachement à des coûts futurs est comptabilisée en produits à la date à laquelle elle est acquise.

**2-3-2-5-Les provisions pour risques et charges :** une provision pour risques/charges est un passif dont l'échéance ou le montant est incertain. Elle est comptabilisée lorsque :

- une entité a une obligation actuelle (juridique ou implicite) résultant d'un événement passé ;
- il est probable qu'une sortie de ressources sera nécessaire pour éteindre cette obligation ;
- une estimation fiable du montant de cette obligation peut être faite.

Le montant comptabilisé en provision en fin d'exercice correspond à la meilleure estimation des dépenses à supporter jusqu'à l'extinction de l'obligation concernée.

**2-3-2-6-Les emprunts et autres passifs financiers :** les emprunts et autres passifs financiers sont évalués initialement au coût, qui est la juste valeur de la contrepartie nette reçue, après déduction des coûts accessoires encourus lors de leur mise en place.

Après acquisition, les passifs financiers autres que ceux détenus à des fins de transaction (qui sont évalués à la juste valeur) sont évalués au coût amorti.

Les coûts d'emprunt incluent les intérêts sur découverts bancaires et emprunts, l'amortissement des primes d'émission ou de remboursement relatives aux emprunts, les charges financières correspondant à des opérations de location-financement et les différences de change résultant des emprunts en monnaies étrangères. Ces coûts sont comptabilisés en charges financières de l'exercice au cours duquel ils sont encourus, sauf à ce qu'ils soient incorporés dans le coût d'un actif dans le cadre de l'autre traitement comptable autorisé.



**2-3-2-7-L'évaluation des charges et produits financiers :** les charges et produits financiers sont pris en compte en fonction de l'écoulement du temps et rattachés à l'exercice pendant lequel les intérêts ont couru.

Les opérations pour lesquelles un différé de paiement est obtenu ou accordé à des conditions inférieures aux conditions du marché sont comptabilisées à leur juste valeur, après déduction du produit ou du coût financier lié à ce différé.

**2-3-3-Les modalités particulières d'évaluation et de comptabilisation :**

**2-3-3-1-Les opérations faites en commun ou pour le compte de tiers :** les opérations faites en commun correspondent à un accord contractuel par lequel deux parties ou plus conviennent d'exercer une activité économique sous contrôle conjoint. L'enregistrement de ces opérations chez chacun des coparticipants dépend des clauses contractuelles et de l'organisation comptable prévue par les coparticipants.

Lorsque la comptabilité des opérations faites en commun est tenue par un gérant, seul juridiquement connu des tiers, les charges et les produits des opérations faites en commun sont compris dans les charges et produits de ce gérant. Chacun des autres coparticipants enregistre, en produits ou en charges, uniquement la quote-part du résultat lui revenant.

Lorsque les opérations faites en commun impliquent le contrôle conjoint et la copropriété d'un ou plusieurs actifs, chaque coparticipant comptabilise, en plus de sa quote-part des produits et charges, une quote-part des actifs et passifs.

Lorsque les opérations en commun sont effectuées dans le cadre d'une entité séparée dans laquelle chaque coparticipant détient une participation, les coparticipants comptabilisent chacun la quote-part leur revenant dans les actifs, les passifs, le résultat, les charges, les produits et les flux de trésorerie de l'entité commune.

Les opérations traitées par l'entité pour le compte de tiers en qualité de mandataire sont comptabilisées dans un compte de tiers. Le mandataire enregistre au compte de résultat uniquement la rémunération qu'il perçoit au titre de son mandat.

Les opérations traitées par l'entité pour le compte de tiers au nom de l'entité sont inscrites selon leur nature dans les charges et les produits de l'entité.

**2-3-3-2-La consolidation-regroupement d'entités :**

**a)Les comptes consolidés :** toute entité, qui a son siège social ou son activité principale sur le territoire algérien et qui contrôle une ou plusieurs autres entités, établit et publie chaque année les états financiers consolidés de l'ensemble constitué par toutes ces entités. Cette entité est appelée entité consolidante ou société mère. Cette dernière est dispensée d'établir des états financiers consolidés si elle est détenue quasi-totalement (c'est à dire plus de 90% des droits

de vote) par une autre entité et si elle a obtenu l'accord des détenteurs des intérêts minoritaires.

**b)La consolidation des filiales :** dans le cadre de l'établissement des comptes consolidés, les entités contrôlées sont consolidées suivant la méthode de l'intégration globale.

La conversion en monnaie nationale des états financiers des entités étrangères est effectuée selon la méthode suivante :

-les actifs et passifs sont convertis sur la base du cours de clôture ;

-les produits et les charges sont convertis au cours de change à la date des transactions ;

Toutefois, pour des raisons pratiques, l'utilisation d'un cours de change moyen ou approchant est autorisé.

**c)La consolidation des entités associées :** une entité associée est une entité dans laquelle l'entité consolidante exerce une influence notable et qui n'est ni une filiale, ni une entité constituée dans le cadre d'opérations faites en commun. Les participations dans les entreprises associées sont comptabilisées selon la méthode de mise en équivalence.

**d)Les comptes combinés :** les entités qui forment un ensemble économique soumis à un même centre stratégique de décisions, situé ou non sur le territoire algérien, sans qu'existent entre elles de liens juridiques de domination, établissent et présentent des comptes, obligatoirement dénommés « comptes combinés ».

**2-3-3-3-Les contrats à long terme :** un contrat à long terme porte sur la réalisation d'un bien, d'un service, ou d'un ensemble de biens ou services dont les dates de démarrage et d'achèvement se situent dans des exercices différents. Il peut s'agir de contrats de construction, de contrats de remise en état d'actifs ou de l'environnement ou de contrats de prestations de services.

**a-La comptabilisation selon la méthode de l'avancement :** les charges et les produits concernant une opération effectuée dans le cadre d'un contrat à long terme sont comptabilisés au rythme de l'avancement de l'opération, de façon à dégager un résultat comptable au fur et à mesure de la réalisation de l'opération.

**b-La comptabilisation selon la méthode de l'achèvement :** si la méthode précédente ne peut être appliquée, et si le résultat final du contrat ne peut être estimé de façon fiable, il est admis, à titre de simplification, de n'enregistrer en produits qu'un montant équivalent à celui des charges constatées dont le recouvrement est probable.

**2-3-3-4-Les impôts différés :** un impôt différé correspond à un montant d'impôt sur les bénéficiaires, payable (impôt différé passif) ou recouvrable (impôt différé actif) au cours d'exercices futurs. Sont enregistrées au bilan et au compte de résultat les impositions différées résultant :

- du décalage temporaire entre la constatation comptable d'un produit ou d'une charge et sa prise en compte dans le résultat fiscal d'un exercice ultérieur dans un avenir prévisible ;
- de déficits fiscaux ou de crédits d'impôt reportables dans la mesure où leur imputation sur des bénéfices fiscaux ou des impôts futurs est probable dans un avenir prévisible ;
- des aménagements, éliminations et retraitements effectués dans le cadre de l'élaboration d'états financiers consolidés.

A la clôture de l'exercice, un actif ou un passif d'impôt différé est comptabilisé pour toutes les différences temporelles, dans la mesure où ces dernières donneront probablement lieu ultérieurement à une charge ou à un produit d'impôts.

Les impôts différés sont déterminés ou revus à chaque clôture d'exercice, sur la base de la réglementation fiscale en vigueur à la date de clôture ou attendue sur l'exercice au cours duquel l'actif sera réalisé ou le passif réglé, sans calcul d'actualisation.

**2-3-3-5-Les contrats de location-financement :** un contrat de location-financement est un contrat de location ayant pour effet de transférer au preneur la quasi-totalité des risques et avantages inhérents à la propriété d'un actif avec ou sans transfert de propriété en fin de contrat.

Un contrat de location simple désigne tout contrat de location autre qu'un contrat de location-financement.

Tout actif faisant l'objet d'un contrat de location-financement est comptabilisé à la date d'entrée en vigueur du contrat, en respectant le principe de la prééminence de la réalité économique sur l'apparence.

-Chez le preneur :

- le bien loué est comptabilisé à l'actif du bilan à sa juste valeur, ou à la valeur actualisée des paiements minimaux au titre de la location, si cette dernière est inférieure.
- l'obligation de payer les loyers futurs est comptabilisée pour le même montant au passif du bilan.

-Chez le bailleur non fabricant ou non-distributeur du bien loué, la créance constituée par l'investissement net correspondant au bien loué est enregistrée à l'actif, avec pour contrepartie au passif les dettes correspondant à cet investissement.

-Chez le bailleur fabricant ou distributeur du bien loué, la créance est comptabilisée pour un montant égal à la juste valeur du bien, conformément aux principes retenus par l'entreprise pour ses ventes fermes (constatation simultanée de la créance et de la vente). Les pertes ou profits sur ventes sont comptabilisés dans le résultat de l'exercice.

Au cours du contrat, les loyers sont comptabilisés chez le bailleur comme chez le locataire en distinguant les intérêts financiers et le remboursement en principal.

L'actif loué fait l'objet d'un amortissement dans la comptabilité du locataire selon les règles générales concernant les immobilisations. S'il n'existe pas une certitude raisonnable que le preneur devienne propriétaire de l'actif à la fin du contrat de location, l'actif doit être totalement amorti sur la plus courte de la durée du contrat de location et sa durée d'utilité.

**2-3-3-6-Les avantages octroyés au personnel :** les avantages accordés par une entité à son personnel en activité ou non actif sont comptabilisés en charges dès que le personnel a effectué le travail prévu en contrepartie de ces avantages, ou dès que les conditions auxquelles étaient soumises les obligations contractées par l'entité vis-à-vis de son personnel sont remplies.

A chaque clôture d'exercice, le montant des engagements de l'entité en matière de pension, de compléments de retraite, d'indemnités et d'allocations en raison du départ à la retraite ou d'avantages similaires des membres de son personnel et de ses associés et mandataires sociaux, est constaté sous forme de provisions déterminées sur la base de la valeur actualisée de l'ensemble des obligations de l'entité vis-à-vis de son personnel, en utilisant des hypothèses de calcul et des méthodes actuarielles adaptées.

**2-3-3-7-Les opérations effectuées en monnaies étrangères :** les actifs acquis en devises sont convertis en monnaie nationale par conversion de leur coût en devises sur la base du cours de change du jour de la transaction. Cette valeur est maintenue au bilan jusqu'à la date de consommation, de cession ou de disparition des actifs.

Les créances et les dettes libellées en monnaies étrangères sont converties en monnaie nationale sur la base du cours de change à la date de l'accord des parties sur l'opération quand il s'agit de transactions commerciales, ou à la date de mise à disposition des monnaies étrangères quand il s'agit d'opérations financières.

Lorsque la naissance et le règlement des créances ou des dettes s'effectuent dans le même exercice, les écarts constatés par rapport aux valeurs d'entrée, en raison de la variation des cours de change, constituent des pertes ou des gains de change à inscrire respectivement dans les charges financières ou les produits financiers de l'exercice.

Lorsque les éléments monétaires libellés en monnaies étrangères subsistent au bilan à la date de clôture de l'exercice, leur enregistrement initial est corrigé sur la base du dernier cours de change à cette date. Les différences entre les valeurs initialement inscrites dans les comptes (coûts historiques) et celles résultant de la conversion à la date d'inventaire augmentent ou diminuent les montants initiaux. Ces différences constituent des charges financières ou des produits financiers de l'exercice.

Lorsque l'opération traitée en devises est assortie par l'entité d'une opération symétrique destinée à couvrir les conséquences de la fluctuation du change, appelée couverture de

change, les profits et pertes de change ne sont comptabilisés en compte de résultat qu'à concurrence du risque non couvert.

Les écarts de change relatifs à un élément monétaire qui, en substance, fait partie intégrante de l'investissement net d'une entreprise dans une entité étrangère, sont inscrits dans les capitaux propres des états financiers de l'entreprise jusqu'à la sortie de cet investissement net, date à laquelle ils sont comptabilisés en produits ou en charges.

**2-3-3-8-Les changements d'estimations ou de méthodes comptables, corrections d'erreurs ou d'omissions :** les impacts des changements d'estimation comptable fondés sur de nouvelles informations ou sur une meilleure expérience et qui permettent d'obtenir une meilleure information sont inclus dans le résultat net de l'exercice en cours ou des exercices futurs si ces changements les affectent également.

L'impact sur les résultats des exercices antérieurs d'un changement de méthode comptable ou d'une correction d'erreur, doit être présenté comme un ajustement du solde à l'ouverture des résultats non distribués (imputation sur le montant du poste « report à nouveau » de l'exercice en cours, ou à défaut sur un compte de réserve correspondant à des résultats non distribués).

Les informations de l'exercice précédent sont alors adaptées afin d'assurer au niveau des états financiers la comparabilité entre les deux périodes.

**2-3-3-9-Le cas particulier des très petites entités :** les petites entités qui remplissent certaines conditions de chiffre d'affaires, d'effectif et d'activité fixées par le Ministère des Finances sont assujetties, sauf option contraire de leur part, à une comptabilité dite de trésorerie. Toutefois, les conditions évoquées ci-dessus ne sont pas mentionnées dans le projet<sup>18</sup>.

**2-4-Les états financiers et la nomenclature des comptes :** cette partie est consacrée à la définition et à la présentation des états financiers qui doivent être élaborés par les entités.

**2-4-1-La définition des états financiers :** les états financiers sont obligatoirement présentés en monnaie nationale et comprennent pour les entités autres que les très petites entités :

- un bilan ;
- un compte de résultat ;
- un tableau des flux de trésorerie ;
- un tableau de variation des capitaux propres ;
- une annexe précisant les règles et méthodes comptables utilisées et fournissant des compléments d'informations au bilan et au compte de résultat.

---

<sup>18</sup> Ministère des Finances, Conseil National de la Comptabilité, **Système Comptable Projet 6B-juillet 2004**, PP11-35.

Les états financiers sont arrêtés sous la responsabilité des dirigeants de l'entité et sont émis dans un délai maximum de six mois suivant la date de clôture de l'exercice.

Les états financiers doivent permettre de fournir des informations permettant d'effectuer des comparaisons avec l'exercice précédent.

Lorsque, par suite d'un changement de méthode d'évaluation ou de présentation, un des postes chiffrés d'un état financier n'est pas comparable à celui de l'exercice précédent, il est nécessaire d'adapter les montants de l'exercice précédent afin de rendre la comparaison possible. A défaut, l'absence de comparabilité doit être expliquée dans l'annexe.

**2-4-2-Le bilan :** le bilan décrit séparément les éléments d'actif et les éléments de passif. Le projet du nouveau système comptable mentionne également les rubriques qui doivent apparaître de façon distincte à l'actif et au passif du bilan.

La présentation des actifs et des passifs dans le corps du bilan fait ressortir la distinction entre éléments courants et éléments non courants.

Le bilan des banques et des institutions financières assimilées regroupe les actifs et les passifs par nature et les présente dans un ordre correspondant à leur liquidité et exigibilité relative. Le projet du nouveau système comptable mentionne également les rubriques qui doivent apparaître de façon distincte à l'actif et au passif du bilan des banques et des institutions financières assimilées.

**2-4-3-Le compte de résultat :** le compte de résultat est un état récapitulatif des charges et des produits réalisés par l'entreprise au cours de l'exercice. Il fait apparaître, par différence, le résultat net de l'exercice : bénéfice/profit ou perte. Le projet du nouveau système comptable mentionne les informations minimales à présenter au compte de résultat. Ce dernier doit présenter une analyse des charges par nature, permettant de déterminer les principaux agrégats de gestion suivants : marge brute, valeur ajoutée, excédent brut d'exploitation.

Les entreprises ont également la possibilité de présenter dans l'annexe un compte de résultat par fonction ; elles utilisent alors, en plus d'une nomenclature des comptes de charges et de produits par nature, une nomenclature des comptes par fonction adaptée à leurs spécificités et à leurs besoins.

Le compte de résultat des banques et des institutions financières assimilées regroupe les produits et charges par nature et indique les montants des principaux types de produits et de charges. Le projet du nouveau système comptable indique également les rubriques à faire apparaître de façon distincte dans le compte de résultat des banques et des institutions financières assimilées.

**2-4-4-Le tableau des flux de trésorerie :** le tableau des flux de trésorerie a pour but d'apporter aux utilisateurs des états financiers une base d'évaluation de la capacité de l'entreprise à générer de la trésorerie et des équivalents de trésorerie, ainsi que des informations sur l'utilisation de ces flux de trésorerie.

Un tableau des flux de trésorerie présente les entrées et les sorties de disponibilités intervenues pendant l'exercice selon leur origine:

- flux générés par les activités opérationnelles (activités qui génèrent des produits et autres activités non liées à l'investissement et au financement),
- flux générés par les activités d'investissement (décaissements sur acquisition et encaissements sur cession d'actifs à long terme),
- flux générés par les activités de financement (activités ayant pour conséquence de modifier la taille et la structure des fonds propres ou des emprunts),
- flux de trésorerie provenant des intérêts des dividendes, présentés séparément et classés de façon permanente d'un exercice à l'autre dans les activités opérationnelles, d'investissement ou de financement.

**2-4-5-L'état de variation des capitaux propres :** l'état de variation des capitaux propres constitue une analyse des mouvements ayant affecté chacune des rubriques constituant les capitaux propres de l'entité au cours de l'exercice.

Les informations minimales à présenter dans cet état concernent les mouvements liés :

- au résultat net de l'exercice,
- aux changements de méthodes comptables et aux corrections d'erreurs dont l'impact est directement enregistré en capitaux propres,
- aux autres produits et charges enregistrés directement dans les capitaux propres,
- aux opérations en capital (augmentation, diminution, remboursement et autres),
- aux distributions de résultat et affectations décidées au cours de l'exercice.

**2-4-6-L'annexe des états financiers :** l'annexe des états financiers comporte des informations sur les points suivants, dès lors que ces informations présentent un caractère significatif ou sont utiles pour la compréhension des opérations figurant sur les états financiers :

- les règles et les méthodes comptables adoptées pour la tenue de la comptabilité et l'établissement des états financiers (la conformité aux normes est précisée, et toute dérogation est expliquée et justifiée),
- les compléments d'information nécessaires à une bonne compréhension des états financiers,

-les informations concernant les entités associées, les coentreprises, les filiales ou la société mère ainsi que les transactions ayant éventuellement eu lieu avec ces entités ou leurs dirigeants : nature des relations, types de transaction, volume et montant des transactions, politique de fixation des prix concernant ces transactions,

-les informations à caractère général ou concernant certaines opérations particulières nécessaires à l'obtention d'une image fidèle<sup>19</sup>.

Par ailleurs, le projet du nouveau système comptable d'entreprise contient dans l'annexe 1 de la première partie du projet, des modèles d'états financiers (bilan, compte de résultat, tableau des flux de trésorerie et état de variation des capitaux propres) qui constituent des modèles de base qui doivent être adaptés à chaque entité, afin de fournir des informations financières répondant à la réglementation. Ces modèles d'états financiers sont annexés au présent mémoire (de l'annexe 1 jusqu'à l'annexe 7).

**3-La nomenclature des comptes et la comptabilité simplifiée applicable aux T.P.E :** dans cette partie, nous aborderons la nomenclature des comptes proposée dans le projet du nouveau S.C.E ainsi que le modèle de comptabilité proposé pour les très petites entités prenant ainsi en compte leurs spécificités dans l'élaboration de ce nouveau référentiel. La partie relative au fonctionnement des comptes (titre 2 de la deuxième partie du projet) ne sera pas traitée dans ce mémoire, car il ne s'agit là que du mécanisme de fonctionnement des comptes proposés dans le projet, où sont relatés, pour chaque type d'opération, les comptes à débiter et ceux à créditer. Le principe de la partie double étant conservé, il n'y a véritablement pas de nouveautés dans la technique d'enregistrement comptable.

### **3-1-La nomenclature de comptes :**

**3-1-1-Les principes du plan des comptes :** selon le projet, chaque entité établit au moins un plan de comptes adapté à sa structure, son activité, et ses besoins en information de gestion. Les comptes sont regroupés en catégories homogènes appelées classes. Il existe deux catégories de classe de comptes :

- des classes de comptes de situation,
- des classes de comptes de gestion.

Chaque classe est subdivisée en comptes qui sont identifiés par des numéros à deux chiffres ou plus, dans le cadre d'une codification décimale.

---

<sup>19</sup> Ibid, PP 36-42.



**3-1-2-Le cadre comptable obligatoire :** un résumé du plan des comptes, présentant pour chaque classe la liste des comptes à deux chiffres, constitue le cadre comptable dont l'application est obligatoire pour toutes les entités quelle que soit leur activité et quelle que soit leur taille, sauf dispositions spécifiques les concernant. A l'intérieur de ce cadre, les entités ont la possibilité d'ouvrir toutes les subdivisions nécessaires pour répondre à leurs besoins.

Les opérations relatives au bilan sont réparties en cinq classes de comptes (de la classe 1 à la classe 5) qualifiées de comptes de bilan. Les opérations relatives au compte de résultat sont réparties en deux classes de comptes (classes 6 et 7) qualifiées de comptes de gestion.

Les classes 0,8,9 non utilisées au niveau du cadre comptable, sont utilisées librement par les entités pour le suivi de leur comptabilité de gestion, de leurs engagements financiers hors bilan, ou d'éventuelles opérations particulières.

Enfin, une nomenclature des comptes à trois chiffres ou plus, correspondant à une ventilation des charges par nature est également proposée dans le projet.

**3-2-La comptabilité simplifiée applicable aux T.P.E :** les très petites entités qui répondent aux caractéristiques définies par les autorités compétentes ont la possibilité d'utiliser un système comptable simplifié dit « comptabilité de trésorerie ».

**3-2-1-Le suivi des opérations en cours d'exercice :** tout au long de l'exercice, les entités soumises à une comptabilité simplifiée sont tenues à l'obligation d'enregistrer de façon systématique et fiable leurs recettes et leurs dépenses. La fiabilité de ces enregistrements est liée :

- à l'existence d'un support régulièrement tenu : journal de trésorerie.
- à la conservation, en appui des enregistrements sur le ou les journaux de trésorerie, des pièces justificatives d'origine interne ou externe.

La trésorerie correspond à l'ensemble des avoirs de l'entreprise en caisse d'une part, et en banque ou établissement assimilé d'autre part.

Le mode d'enregistrement des opérations de recettes et dépenses au cours de l'exercice sur le ou les livres de trésorerie doivent permettre de distinguer ces opérations selon le compte de trésorerie concerné (banque, caisse) et selon la nature de l'opération.

Les natures d'opérations qui doivent être distingués sont fonction des activités de l'entité et des besoins en information de gestion de son responsable.

**3-2-2-Principes des corrections de fin d'exercice :** en fin d'exercice, et uniquement si les montants concernés sont significatifs, le responsable de l'entité doit procéder à un inventaire extra-comptable de chacun des quatre éléments suivants :

- le montant des créances et des dettes d'exploitation, dans le cas où les ventes et les achats ne feraient pas l'objet d'un règlement au comptant ;
- le montant des stocks et des travaux en cours ;
- le montant des immobilisations acquises ou cédées au cours de l'exercice ;
- le montant des emprunts souscrits ou remboursés au cours de l'exercice.

En conséquence, l'entreprise procède, le cas échéant, aux calculs suivants à la clôture de chaque exercice :

- calcul de la variation des en-cours des créances et des dettes d'exploitation entre le début et la fin de l'exercice ;
- calcul de la variation des stocks et travaux en-cours entre le début et la fin de l'exercice ;
- calcul de la dotation aux amortissements de l'exercice relatifs aux immobilisations existant à la clôture de l'exercice ;
- calcul des plus ou moins values dégagées au titre des cessions d'immobilisations de l'exercice (prix de cession diminué de la V.N.C en début d'exercice de l'immobilisation concernée) ;
- calcul de la variation des en-cours d'emprunts entre le début et la fin de l'exercice et détermination des frais financiers réglés au cours de l'exercice.

### **3-2-3-Les états financiers annuels :**

**3-2-3-1-Détermination du résultat :** le résultat de l'exercice est présenté dans les états financiers sous forme d'un tableau et, est déterminé de la façon suivante :

- Recette sur activités (après déduction des apports de l'exploitant)
- Dépenses sur charges d'activité (hors prélèvement de l'exploitant)
- +/- Variations des en-cours de dettes et créances d'exploitation (si significatives)
- +/- Variations entre stocks d'ouverture et stocks de clôture (si significatives)
- +/- Corrections relatives aux immobilisations (si significatives).
- +/- Corrections relatives aux emprunts (si significatives)
- = Résultat de l'exercice

**3-2-3-2-Présentation des états financiers :** les états financiers annuels qui doivent être établis par les entités soumises à une comptabilité de trésorerie sont constitués d'une situation de fin d'exercice, d'un compte de résultat de l'exercice, et d'un état de variation de l'avoir net relatif à l'exercice. Ces deux derniers états peuvent être présentés en un seul tableau<sup>20</sup>.

---

<sup>20</sup> Ibid, PP 113-116.

### **Section 3 : Les conséquences et résultats éventuels de l'adoption du système comptable d'entreprise en Algérie**

L'importance de la réforme comptable en Algérie est telle qu'on ne peut conclure notre travail de recherche sans consacrer une partie de ce mémoire à l'étude des conséquences d'une future adoption du système comptable d'entreprise. Ainsi, seront traités ci-après, les enjeux et les impacts de l'application du nouveau référentiel, mais également les avantages et les inconvénients et surtout les problèmes de connexité entre les nouvelles normes comptables et les règles fiscales. Enfin, nous concluons notre exposé par quelques recommandations à même de faciliter la bascule vers ce nouveau référentiel comptable.

#### **1-Les enjeux et les impacts de l'adoption du nouveau système comptable d'entreprise :**

Etablir une liste standard des principaux impacts de la bascule vers le nouveau système comptable d'entreprise serait peu réaliste. Chaque entreprise a sa propre problématique de passage.

Le passage au nouveau système comptable ne relève pas uniquement du domaine comptable de l'entreprise, mais il concerne tous les domaines ou presque.

Ainsi, la fonction financière, le contrôle de gestion, la consolidation, l'informatique, la trésorerie, les ressources humaines, la fiscalité, l'audit interne et le service juridique, pour n'en citer que ceux-là, seront tous touchés par les dispositions du nouveau système comptable, mais à des degrés différents.

Et si l'impact du nouveau système comptable diffère d'une entreprise à une autre, on peut toutefois relever quelques impacts qui seront communs à toutes les entreprises et d'autres qui toucheront certainement l'économie de notre pays.

**1-1-Les impacts sur l'économie nationale :** l'adoption du système comptable d'entreprise favorisera la production d'états financiers plus fiables, plus pertinents et plus riches, ce qui facilitera probablement les comparaisons spatiales et temporelles pour les entreprises. Grâce à une meilleure comparabilité entre entreprises, les allocations sectorielles des investisseurs vont également se renforcer. Le nouveau référentiel favorisera peut être la cotation d'autres entreprises sur la place financière d'Alger, marquée par le retrait du titre d'ERIAD Sétif, et dont le rôle n'a jamais été à la mesure de ses ambitions.

Mais, il faut savoir toutefois, que l'introduction de la notion de juste valeur, la volatilité plus grande et plus ou moins artificielle des résultats et des capitaux propres dans certains secteurs, et l'application brutale de traitements comptables dont certains sont radicaux font redouter des risques d'instabilité financière, voire illisibilité des comptes.

**1-2-Les impacts sur les entreprises :** concrètement, le nouveau référentiel sera comme un nouveau langage pour nos professionnels et formateurs. Son application générera une augmentation des flux d'informations nécessaires pour produire les états financiers, et accentuera le besoin des entreprises à une automatisation et une informatisation de leur système d'information. La complexité des règles prévues dans le nouveau référentiel obligera bon nombre d'entreprises à recourir à des logiciels ou progiciels de gestion intégrés (ERP) qui permettront de produire des états financiers avec rapidité, efficacité et surtout fiabilité.

Par ailleurs, le nouveau système permettra aux analystes financiers d'effectuer moins de retraitements qu'avec le P.C.N, et d'effectuer donc des analyses financières plus rapidement, ce qui leur permettra probablement de consacrer beaucoup plus de temps à l'analyse approfondie en utilisant la masse d'informations disponibles sur chaque valeur.

La complexité des normes prévues dans le système comptable d'entreprise, ainsi que les problèmes d'interprétation obligeront les entreprises et les cabinets comptables à consacrer un budget important à la formation de leurs employés et à recruter davantage pour faire face aux obligations comptables qui seront bien différentes que celles prévues actuellement.

Les impacts de l'adoption du projet devraient être perceptibles dès les premières années de l'adoption voire même avant (pour la période de transition marquant la nécessité d'établir des comptes comparatifs au titre de l'année qui précède l'application du projet). L'introduction de nouvelles notions et de nouveaux concepts, tels que la juste valeur et la prééminence de la substance sur la forme aura pour conséquence directe d'impacter les comptes établis sous ce nouveau système. L'application du système comptable d'entreprise entraînera pour la période de transition et même pour les exercices suivants plus de volatilité des comptes des entreprises et leurs résultats s'en trouveront affectés du fait de l'impact des réévaluations à chaque clôture d'exercice.

Autre impact que devraient connaître également les entreprises, et qui n'est pas le moins important, est celui de la connexion entre le système comptable d'entreprise et la fiscalité.

A vrai dire, il s'agit d'une difficulté majeure de l'application du projet. Les divergences qui existent seront sources de problèmes pour les entreprises. Ces dernières seront peut être contraintes de tenir deux comptabilités distinctes, voire même trois pour les sociétés de droit algérien, filiales de groupes étrangers côtés, qui devront établir leurs comptes conformément au référentiel IAS/IFRS en appliquant l'ensemble des normes en vigueur.

En France, par exemple, une étude récente mettait en exergue 125 divergences entre le référentiel IAS/IFRS et les règles fiscales nécessitant un retraitement pour passer du résultat comptable au résultat fiscal. Le Conseil National de Comptabilité français a pris la position de défendre un changement graduel des règles fiscales, à un horizon maximum de cinq à dix ans.

Un groupe de travail avec la Direction Générale des Impôts (DGI) a été formé afin d'évaluer très précisément les points sur lesquels il va falloir modifier les règles.

Les pouvoirs publics algériens chargés du dossier, devraient en faire de même afin de faciliter pour les entreprises la bascule vers le nouveau référentiel.

Les pouvoirs publics devraient également effectuer des études pour essayer de chiffrer l'impact de l'adoption du nouveau système comptable comme cela a été fait en Europe à travers l'étude faite sur l'évaluation du coût de la bascule aux normes IFRS, par l'observatoire IFRS KPMG-CARTESIS en novembre 2003<sup>21</sup>. Une étude de la sorte permettrait d'anticiper les éventuelles erreurs et d'éviter donc de foncer tête baissée dans ce qui pourrait constituer un échec total des réformes comptables.

L'application du projet ne sera pas un long fleuve tranquille. Elle soulèvera un certain nombre de problèmes et de grandes difficultés d'application pratique.

### **1-3-Les enjeux stratégiques majeurs de l'adoption du système comptable d'entreprise :**

les enjeux stratégiques les plus importants de l'application du projet sont les systèmes d'information des entreprises et la communication financière. Le changement de référentiel est en effet un vrai défi stratégique et opérationnel pour les directions générales des entreprises. Il n'est pas un simple retraitement de données financières. De la simple communication financière aux politiques de financement plus complexes et aux orientations stratégiques de développement les plus importantes en passant par l'organisation, les processus et les systèmes de gestion et d'information, les entreprises devront penser aux mesures à entreprendre si le projet venait à être adopté, et qui est fort probable.

L'adoption du système comptable d'entreprise devrait être considérée comme un chantier majeur des prochaines années et faire l'objet d'une véritable organisation type « gestion de projet ». Il faudra installer au sein des grandes entreprises des sous-groupes de travail par grande thématique (gestion des immobilisations par exemple), dresser un état des lieux des divergences et informations manquantes, évaluer les impacts concernant l'organisation, soumettre des propositions de choix comptables et former les équipes.

Le changement de référentiel comptable donnera l'occasion aux entreprises :

- de revoir l'organisation de la production des données comptables et financières en rapprochant les éléments de gestion et de reporting interne des états financiers traditionnels ;
- de revaloriser la fonction comptable.

Outre l'aspect purement comptable, l'adoption du système comptable d'entreprise reposera sur la qualité des systèmes d'information des entreprises. De nombreuses adaptations, voire changements de logiciels seront nécessaires du fait de la plus grande complexité et technicité

---

<sup>21</sup> NAHIMAS Muriel, **L'essentiel des normes IAS/IFRS**, Editions d'organisation, Paris, 2004, P50.

des règles d'amortissement et de dépréciation d'actifs et la reconnaissance des immobilisations incorporelles.

Pour réussir ce passage, les entreprises devront repenser l'information financière en fonction des nouvelles exigences qui seront introduites par le système comptable d'entreprise :

- états financiers de synthèse, notamment le tableau des flux de trésorerie et l'état de variation des capitaux propres ;
- information sectorielle ;
- annexes détaillées et qualitatives.

Le passage au nouveau référentiel est un sujet long, coûteux et complexe dont les bénéfices ne seront peut être pas récoltés à court terme.

## **2-Les avantages et les inconvénients de l'adoption du système comptable d'entreprise :**

Après avoir évoqué le contenu du système comptable d'entreprise et les enjeux et impacts d'une probable adoption, il est intéressant de se pencher dans cette partie, sur les avantages que procurera ce nouveau référentiel et les inconvénients qu'il présentera.

**2-1-Les avantages de l'adoption du système comptable d'entreprise :** le projet du nouveau système comptable, très largement inspiré du référentiel IAS/IFRS, présente incontestablement des avantages par rapport au P.C.N qu'il convient de mettre en évidence.

Ces avantages peuvent être énumérés dans les points suivants :

- Le système comptable d'entreprise permettra :
  - la publication d'une information financière plus sûre, plus complète, plus loyale, plus fiable et plus transparente qui contribuera à encourager les investisseurs en leur assurant un suivi satisfaisant de leurs fonds,
  - une meilleure lecture des états financiers par les différents utilisateurs,
  - d'améliorer le système d'information des entreprises grâce à la diversité des informations que véhiculera le système,
  - une meilleure appréhension de la prise de décision et de la gestion du risque de tous les acteurs du marché, y compris les autorités publiques<sup>22</sup>,
  - de contribuer à la croissance et à la rentabilité des entités par une meilleure connaissance des mécanismes économiques et comptables qui conditionnent la qualité et l'efficacité de leur gestion,
  - de favoriser les pratiques de gouvernance d'entreprise,
  - d'inscrire la comptabilité de notre pays dans la démarche internationale de normalisation,
  - de revaloriser la profession comptable,

<sup>22</sup> DES ROBERT J.F, MECHIN.F, PUTEAUX.H, **Normes IFRS et PME**, Editions Dunod/Expert Comptable Média, Paris, 2004,P6.

- de promouvoir l'enseignement de la comptabilité et de la gestion reposant sur des bases communes ainsi que la formation de professionnels compétents,
- de réduire les marges de pilotage du résultat grâce notamment, au durcissement des règles et conditions de constitution des provisions, à l'évaluation à la juste valeur et en limitant les options comptables possibles ;
  - Les états financiers produits avec le système comptable d'entreprise donneront une image plus fidèle de la situation financière, de la performance et de la variation de la situation financière de l'entreprise. Les états financiers seront plus compréhensibles, plus pertinents pour les besoins de prises de décisions des utilisateurs, plus fiables, plus comparables dans le temps et dans l'espace et plus transparents.
  - Les états financiers produits avec le système comptable d'entreprise permettront :
- de mesurer la performance économique et la stratégie menée par l'entreprise. Des concepts tels que la rentabilité opérationnelle ou le retour sur investissement par projet pourront être calculés aisément, ce qui permettra aux actionnaires et plus généralement aux propriétaires de donner leurs avis en amont lors des assemblées générales, pour éviter des opérations hasardeuses,
- de simplifier l'analyse financière. Il n'y aura presque plus de retraitement à effectuer au niveau des documents comptables puisque les principaux postes sont déjà évalués. L'évaluation d'entreprise sera intégrée dans les comptes,
- d'avoir une vision plus exhaustive et plus précise des risques auxquels sont exposés les entreprises ;
  - Le système comptable d'entreprise constituera pour les entreprises algériennes une réelle opportunité pour améliorer leur organisation interne et favorisera peut-être l'efficacité du marché financier algérien grâce à la cotation de nouvelles sociétés sur la place d'Alger ;
  - Le système comptable d'entreprise est exhaustif, en ce sens qu'il intègre toutes les sociétés y compris les PME/PMI et traite également du cas des TPE, et n'est donc pas destiné aux seules sociétés cotées comme c'est le cas en Europe pour le référentiel IAS/IFRS ;
  - En offrant une nomenclature des comptes qui est largement inspirée du P.C.N, le système comptable d'entreprise permettra aux entreprises d'utiliser des logiciels de comptabilité standards avec un minimum de paramétrage, et permettra également aux cabinets comptables de réaliser des gains de productivité importants et assurera une comparabilité quasi-parfaite<sup>23</sup> ;

---

<sup>23</sup> Ibid, P XXIII.

-Loin de constituer un handicap supplémentaire pour le processus de privatisation, l'application du système comptable d'entreprise constituera une formidable opportunité de revaloriser le patrimoine des entreprises privatisables, pour éviter leur bradage si souvent dénoncé par les syndicats. L'aisance financière actuelle de l'Algérie autorisera le système économique à prendre le temps nécessaire à la réévaluation du patrimoine des entreprises privatisables et au toilettage des bilans ;

-L'application du système comptable d'entreprise donnera peut être à la corporation des experts-comptables, longtemps divisée et marginalisée dans le processus des réformes et de privatisation, une opportunité de se faire racheter en se mettant sérieusement à l'œuvre.

### **2-2-Les inconvénients et les difficultés de l'adoption du système comptable d'entreprise :**

La bascule vers le système comptable d'entreprise ne se fera pas sans inconvénients et difficultés qu'il convient d'évoquer et qui ont trait, aussi bien au système lui même qu'aux mesures à entreprendre pour faciliter sa bonne application. Nous pouvons les résumer dans les points suivants :

-l'application du système comptable d'entreprise constituera un lourd chantier pour les entreprises algériennes à cause notamment :

- de la nécessité de mise en œuvre des formations adéquates au sein des entreprises,
- de la nécessité de mise en place d'une organisation interne spécifique,
- de la nécessité d'adaptation des systèmes d'information ;

-la complexité du système comptable d'entreprise par rapport au P.C.N sera une source de conflit entre les différentes parties prenantes et imposera aux professionnels de la comptabilité de se rapprocher des techniciens, commerciaux, informaticiens et autres pour analyser leurs traitements ;

-l'application du système comptable d'entreprise entraînera également une volatilité accrue du résultat pouvant entraîner des effets systémiques. La communication financière sera complexe à cause notamment, de la difficulté à expliquer les résultats (volatilité) et la nécessité de fournir une information détaillée ;

-le niveau de formation comptable en Algérie ne permettra pas d'opérer un changement de référentiel sans l'engagement de dépenses très importantes (formation, documentation, système, relations avec les autres branches du droit), qui seront à la charge des entreprises en tant que frais généraux. Par ailleurs, le coût lié à la collecte et à la diffusion de l'information est loin d'être négligeable pour les entreprises ;



-une application pour une échéance plus ou moins courte du nouveau référentiel ne laissera sans doute pas le temps nécessaire aux praticiens et au secteur éducatif de s'approprier progressivement les nouvelles normes et règles comptables ;

-il n'est pas évident qu'au plan pratique, les normes contenues dans le système comptable d'entreprise répondent à toutes les problématiques concrètes<sup>24</sup>,

-les entreprises algériennes trouveront également des difficultés lors de la bascule, car nos professionnels n'ont pas été formés à ce nouveau référentiel. Le marché du conseil et de l'assistance devrait logiquement enregistrer un déficit au niveau de l'offre ;

-l'application du système comptable d'entreprise soulèvera d'autres sources de difficultés : d'une part, la place prépondérante de l'activité d'interprétation qui se traduira par une responsabilité accrue des dirigeants et des auditeurs et, d'autre part, les risques de manipulation sous couverts de choix méthodologiques, en particulier en matière d'évaluation pluriannuelle des actifs ;

-l'introduction du concept de la juste valeur soulèvera incontestablement de grandes difficultés d'application (absence d'un marché actif). La détermination de cette juste valeur nécessitera, dans la plupart des cas, le recours aux évaluations (expertises) externes (pour les immobilisations corporelles, incorporelles, les dépréciations et autres). Par ailleurs, la détermination de la juste valeur à l'aide de modèles financiers (flux de trésorerie actualisés) ne sera pas une mince affaire pour les entreprises algériennes. Les professionnels de la comptabilité en Algérie n'ont pas été formés à l'utilisation de ce genre de techniques d'une part, et d'autre part, l'Algérie manque cruellement de spécialistes de la finance moderne très développée dans les pays industrialisés, notamment les pays anglo-saxons.

### **3-Les problèmes de convergence entre le système comptable d'entreprise et les règles fiscales :**

Le système comptable d'entreprise, élaboré par des experts-comptables et spécialistes financiers français, en s'efforçant de reprendre les expériences nationales, internationales et étrangères, est fondé sur le principe de connexion entre comptabilité, fiscalité et gestion<sup>25</sup>.

Néanmoins, l'adoption de ce nouveau référentiel aura pour conséquence directe de déconnecter un peu plus la comptabilité de la fiscalité par rapport à l'actuel P.C.N. En effet, plusieurs divergences de taille existent entre le système comptable d'entreprise et les règles fiscales et qui obligeront les entreprises algériennes à recourir à des tableaux de passage du résultat comptable au résultat fiscal servant de base pour la détermination de la charge d'impôt sur les bénéfices.

---

<sup>24</sup> DELESALLE Eric, **Le bonheur est-il dans l'IAS ?**, FID Edition, Paris, mars 2004, P70.

<sup>25</sup> DES ROBERT J.F, MECHIN.F, PUTEAUX.H, Op.cit., P7.

Les principales divergences peuvent être résumées dans les points suivants :

**3-1-Amortissement et dépréciation des actifs (pertes de valeur) :** le système fiscal actuel en Algérie retient les techniques d'amortissement habituelles (linéaire, dégressif, progressif) sur la base généralement du coût historique, alors que le système comptable d'entreprise, tout en tenant compte des techniques citées ci-dessus, intègre des concepts tels que la perte de valeur et la valeur et durée d'utilité.

**3-1-1-Durée réelle d'amortissement et durée fiscale :** l'amortissement d'un actif est, selon le système comptable d'entreprise, la répartition systématique de son montant amortissable en fonction de son utilisation (durée d'utilité). Le plan est arrêté par l'entreprise qui, en fonction de l'utilisation probable de l'immobilisation, va préciser le rythme de consommation des avantages économiques attendus de cette immobilisation.

Il en résulte qu'il faut se référer aux caractéristiques propres de l'entreprise, et à la durée réelle d'utilisation des immobilisations (durée économique) et non aux usages de chaque nature d'industrie, de commerce et d'exploitation (généralement admis), stipulé par l'article 141 alinéa 3 du code des impôts directs et taxes assimilées. Il en résulte une différence de durée d'amortissement entre le système comptable d'entreprise et les règles fiscales dont résultera une charge d'amortissement différente.

**3-1-2-Le cas des immobilisations incorporelles :** selon le système comptable d'entreprise, la durée d'utilité d'une immobilisation incorporelle est présumée ne pas dépasser vingt ans dans la plupart des cas. Cette règle ne correspond pas aux critères de l'administration fiscale relatifs à l'amortissement et la dépréciation des immobilisations incorporelles. En effet, les immobilisations incorporelles qui ne se déprécient pas du fait du temps (de manière irréversible) ne peuvent pas donner lieu à un amortissement et leur dépréciation ne peut être constatée que par voie de provision.

**3-1-3-La valeur résiduelle :** dans la détermination de la base amortissable, il est tenu compte, dans le cadre du système comptable d'entreprise, de la valeur résiduelle probable de l'actif à amortir à l'issue de sa période d'utilité pour l'entité et dans la mesure où cette valeur résiduelle peut être déterminée de façon fiable.

La prise en compte de la valeur résiduelle déconnecte le calcul de l'annuité d'amortissement comptable des règles fiscales qui ne reconnaissent pas la valeur résiduelle.

En conséquence, la somme des amortissements comptabilisés peut se trouver inférieure au montant cumulé des amortissements linéaires calculés sans refaction de la valeur résiduelle.

**3-1-4-Les pertes de valeur :** la perte de valeur d'une immobilisation est la constatation que sa valeur recouvrable (qui est estimée à chaque date de clôture s'il existe un indice montrant qu'un actif ait pu perdre de la valeur) est inférieure à sa valeur nette comptable.

Le système comptable d'entreprise précise que, lorsqu'il existe un indice de perte de valeur, un test de dépréciation est effectué : la valeur nette comptable de l'immobilisation est comparée à sa valeur recouvrable. Cette dernière est évaluée à la valeur la plus élevée entre son prix de vente net et sa valeur d'utilité.

Lorsqu'il s'avère que la valeur recouvrable d'un actif est inférieure à sa valeur comptable nette d'amortissement, cette dernière doit être ramenée à sa valeur recouvrable. Le montant de l'excédent ressortant constitue une perte de valeur qui doit être constatée par la diminution dudit actif et par la comptabilisation d'une charge qui a pour effet de modifier de manière prospective la base amortissable de l'actif déprécié. Il en est de même dans le cas de la reprise de dépréciation.

L'administration fiscale considère que la dépréciation d'une immobilisation amortissable est normalement prise en compte avec l'amortissement. Les règles fiscales algériennes s'opposent donc à ce que la base amortissable soit modifiée de manière prospective, suite à la constatation ou à la reprise des dépréciations, ce qui aboutirait enfin de compte à une différence d'annuité d'amortissement comptabilisée et celle figurant sur la liasse fiscale.

**3-2 Evaluation de certains actifs et passifs à la juste valeur :** dans le cadre de l'autre traitement autorisé concernant l'évaluation des immobilisations, le système comptable d'entreprise prévoit qu'une entité est autorisée à comptabiliser sur la base de leur montant réévalué (la juste valeur) les immobilisations corporelles et incorporelles. Lorsque la valeur comptable d'un actif augmente à la suite d'une réévaluation, l'augmentation est créditée directement en capitaux propres sous le libellé « écart de réévaluation ». Toutefois, une réévaluation positive est comptabilisée en produit, dans la mesure où elle compense une réévaluation négative du même actif, antérieurement comptabilisée en charge.

Lorsque la réévaluation d'un actif fait apparaître une perte de valeur (réévaluation négative), cette perte de valeur est imputée, en priorité, sur l'écart de réévaluation antérieurement comptabilisé en capitaux propres au titre de ce même actif. Le solde éventuel (écart de réévaluation net négatif) est constaté en résultat.

Les dispositions du système comptable d'entreprise évoquées ci-dessus sont en totale distorsion avec l'esprit du système fiscal qui lui, se base sur le coût historique et n'admet les réévaluations que dans un cadre législatif (réévaluations décidées par les pouvoirs publics).

Tout ceci aura pour conséquence de différencier les bases et les annuités d'amortissement, et la valeur des immobilisations qui apparaîtra dans le bilan comptable sera bien différente de celle qui apparaîtra sur la liasse fiscale. Par ailleurs, l'impact des réévaluations des immobilisations en capitaux propres aura aussi pour conséquence une défiscalisation du produit ou de la charge, ce qui n'est évidemment pas en conformité avec les règles fiscales.

**3-3- Changements de méthodes comptables et corrections d'erreurs fondamentales :** le système comptable d'entreprise précise que l'impact sur les résultats des exercices antérieurs d'un changement de méthode comptable ou d'une correction d'erreur, doit figurer directement au niveau des capitaux propres sans enregistrement dans le compte de résultats.

Un tel traitement ne sera vraisemblablement pas toléré par l'administration fiscale pour la détermination du résultat fiscal, qui imposera donc l'imputation des changements de méthodes comptables et des corrections d'erreurs dans le compte de résultat pour la fiscalisation de ces opérations.

**3-4- La conversion des créances et dettes en monnaies étrangères :** dans un souci de transparence financière, le système comptable d'entreprise précise que la prise en charge de la conversion des créances et dettes libellées en monnaies étrangères, qui subsisteraient au bilan à la date de clôture de l'exercice, doit être constatée dans les deux sens, c'est à dire une charge lorsqu'il s'agit d'une perte et un produit lorsqu'il s'agit d'un gain.

En effet, les différences entre les valeurs initialement inscrites dans les comptes (coûts historiques) et celles résultant de la conversion à la date d'inventaire augmentent ou diminuent les montants initiaux de ces créances ou dettes, en contrepartie de la constatation de charges financières ou de produits financiers lorsqu'il s'agit respectivement de pertes ou de gains de change.

**3-5- La comptabilisation des opérations de crédit-bail :** conformément au principe de la prééminence de la substance sur la forme, le système comptable d'entreprise prévoit que le bien loué est comptabilisé chez le preneur à l'actif du bilan à sa juste valeur, ou à la valeur actualisée des paiements minimaux au titre de la location si cette dernière est inférieure. L'obligation de payer les loyers futurs est comptabilisée pour le même montant au passif du bilan.

L'actif loué fait l'objet d'un amortissement dans la comptabilité du locataire selon les règles générales concernant les immobilisations.

Les règles fiscales actuelles en Algérie, n'admettent pas que le bien loué fasse partie du patrimoine du preneur, et il n'est donc pas amortissable pour ce dernier, c'est à dire que les annuités d'amortissements enregistrées en comptabilité constituent des charges non déductibles pour le preneur. En effet, l'ordonnance N° 95-27 du 30 décembre 1995 portant loi de finances pour 1996 stipule explicitement dans son article 112 que le crédit-bailleur est réputé fiscalement disposer de la propriété juridique du bien loué et à ce titre, il est le titulaire du droit de pratiquer l'amortissement de ce bien.

D'un point de vue fiscal, le crédit-bailleur devrait donc pour déterminer le résultat imposable, intégrer le bien dans son actif et enregistrer l'amortissement de ce bien dans son tableau des comptes de résultats.

**3-6-Les impôts différés :** il arrive fréquemment que des décalages soient identifiés entre la date de prise en compte d'une charge fiscale au niveau comptable et la date de prise en compte de cette même charge pour la détermination du résultat imposable (provisions pour congés payés par exemple). Le système fiscal algérien privilégie la réalisation concrète de la charge pour son intégration dans le résultat imposable, alors que le système comptable d'entreprise fait référence au concept de la charge due qui est en tant que telle intégrée dans le résultat comptable, d'où se pose le problème de la réintégration fiscale de cette charge<sup>26</sup>.

Tous ces points évoqués ci-dessus et qui ne sont pas pour autant exhaustifs, imposent aux entités qui seront soumises aux dispositions du système comptable d'entreprise, une grande vigilance lors de l'élaboration de la liasse fiscale, sous peine de se voir infliger des pénalités qui nuiraient à leur situation financière.

#### **4-Les recommandations pour la réussite de l'application du système comptable d'entreprise :**

Toute réforme entraîne de facto des inconvénients et rompt des équilibres qui se sont mis en place, parfois depuis plusieurs années. Les réformes engagées en Algérie depuis plusieurs années dans le domaine de la comptabilité ont abouti à l'élaboration d'un nouveau référentiel. L'application fort probable de ce nouveau référentiel aura certainement des inconvénients et des difficultés d'application. Aussi, il nous est apparu nécessaire pour conclure ce mémoire, d'y ajouter une petite partie où seront relatées quelques recommandations à même de faciliter la réussite de l'application du nouveau référentiel. Ces recommandations ne constituent aucunement la panacée pour la réussite du projet, mais elles contribueront tout au moins à

---

<sup>26</sup> DJILALI Abdelhamid, Op.cit., PP 21-22.

atténuer le degré de ces inconvénients et à orienter les principales parties concernées par ce chantier.

A cet effet, les principales recommandations que nous pouvons formuler sont les suivantes :

-avant ou pendant la mise en application du système comptable d'entreprise, il serait judicieux de mettre en place un groupe de travail associant l'ordre des experts-comptables, les représentants des entreprises algériennes et les pouvoirs publics concernés (Direction Générale des Impôts, Conseil National de la Comptabilité), qui aura pour mission d'étudier l'impact des normes comptables telles qu'elles sont prévues sur la fiscalité, tant sur le plan du choix des méthodes et règles, qu'au niveau des incidences sur le plan des ressources fiscales de l'état ;

-il serait également intéressant de développer des échanges avec les institutions et organismes étrangers pouvant apporter un plus pour la concrétisation sur le terrain de la mise en place du nouveau référentiel (ordres des experts-comptables étrangers, IOSCO, l'IASB et autres) ;

-il est impératif pour les parties concernées par le nouveau référentiel, de penser dès à présent, à la formation et la mise à niveau des professionnels qui est une tâche de grande haleine. Il y a lieu nécessairement de bien programmer cette tâche dans le temps et dans l'espace. C'est un véritable défi pour l'Algérie, et une bonne façon de s'y prendre, c'est d'être pragmatique en commençant d'abord par :

- les responsables des cabinets et des grandes institutions,
- les directeurs financiers et comptables des grandes entreprises,
- les responsables comptables des entreprises moyennes.

Pour les pouvoirs publics chargés du secteur de l'éducation, de la formation, de l'enseignement supérieur et de la recherche scientifique, ils devraient dès à présent penser à intégrer dans la formation tant au niveau universitaire qu'au niveau des autres secteurs, les programmes liés aux normes comptables internationales et leur application dans le contexte national ;

-les pouvoirs publics devraient également penser à mettre à jour tous les textes qui ont une relation avec la comptabilité, tels que le code de commerce et le code des impôts ;

-les pouvoirs publics devraient également, pour faciliter l'application du nouveau référentiel, mettre en place un dispositif pour résoudre les problèmes d'application que soulèveront les entreprises, les problèmes d'interprétation et les modalités de mise à jour régulière en fonction des évolutions internationales et ce, en mettant en place un organe qui prendra en charge cette mission. Cet organe sera chargé de l'application du nouveau système comptable et de sa mise à jour ;

-les pouvoirs publics devraient préparer suffisamment à temps la convergence vers le nouveau référentiel. Les entreprises doivent être informées à temps des évolutions de la comptabilité et de leurs conséquences afin de pouvoir s'y préparer correctement ;

-les pouvoirs publics pourraient également penser à financer des programmes de formation ou former des consultants dont pourraient en bénéficier les entreprises. Il en va de l'intérêt général de l'Algérie ;

-s'agissant des entreprises, et notamment les plus grandes, elles doivent être dotées (pour un bon passage au nouveau système comptable) d'une équipe leader soutenue par la direction et désigner un représentant de chaque grand domaine (comptable et financier, juridique et fiscal, informatique et autres). Pour ces entreprises il est important :

- de mettre en place une organisation spécifique ;
- de définir un périmètre d'intervention pour éviter de perdre du temps ;
- d'établir un rétro-planning réaliste avec des deadlines impératives ;
- de former les intervenants internes du projet pour qu'ils soient percutants sur les problématiques rencontrées spécifiques à l'entreprise ;
- de ne pas laisser de côté les impacts systèmes lors des réflexions menées (collecte de nouvelles informations, modifications d'états existants et autres) ;
- d'élaborer un programme de formation spécifique pour le personnel ;
- ne pas hésiter à recourir à des experts ou consultants externes à chaque fois que le besoin se fait sentir, même si cela peut être onéreux parfois pour les entreprises ;
- de prendre en compte les divergences entre le système comptable d'entreprise et les règles fiscales, et élaborer un état de convergence ou de passage du résultat comptable au résultat fiscal en intégrant l'ensemble des éléments ou cas concernés, tout en l'améliorant au fur et à mesure des changements qui peuvent s'opérer tant au niveau du régime fiscal qu'au niveau des normes applicables par le référentiel comptable.

L'essentiel pour les différentes parties prenantes au projet du nouveau système comptable, est de s'attacher à comprendre les nouvelles normes et les faire comprendre autour de soi. Il y a toujours un temps nécessaire pour se les approprier.

### **Conclusion :**

Les travaux de réformes comptables en Algérie se sont achevés par l'élaboration d'un nouveau référentiel comptable comme on l'a vu dans ce quatrième et dernier chapitre. Ce nouveau référentiel dit « système comptable d'entreprise », élaboré par des experts étrangers s'inscrit dans une double perspective :

- celle d'une prise en compte par l'outil comptable des réalités économiques du pays ;
- celle de l'adhésion au mouvement de normalisation comptable internationale initié par l'IASB et dont il devient difficile de se soustraire, compte tenu du nombre de pays qui ont adopté le référentiel IAS/IFRS.

Le système comptable d'entreprise n'est certes pas conforme à la totalité de normes comptables internationales IAS/IFRS, mais il endosse une bonne partie d'entre-elles. Les nouvelles normes élaborées par l'IASB (ou celles amendées) depuis la finalisation du système comptable d'entreprise n'ont pas été prises en compte.

Toutefois, le système comptable d'entreprise sera bien plus qu'un changement de référentiel comptable. Il s'agit en fait d'un changement de culture comptable ou d'une révolution, de par la nature des nouvelles règles et des nouvelles normes qui y sont contenues.

Les principales évolutions par rapport au PCN portent essentiellement sur la nature des états financiers à présenter, la présence d'un cadre conceptuel, l'utilisation de la notion de juste valeur dans l'évaluation de certains éléments, l'utilisation de la notion de prééminence de la substance sur la forme dans la comptabilisation des actifs et passifs, la prise en compte des pertes de valeurs et des dépréciations, l'introduction de la notion d'actualisation ainsi que les critères de comptabilisation et d'évaluation des immobilisations corporelles et incorporelles et du calcul de leur amortissement.

Une adoption du système comptable d'entreprise, qui est fort probable, aura pour conséquence directe d'impacter les systèmes d'information des entreprises et leur communication financière.

Et si l'adoption du nouveau référentiel comptable présente des avantages de taille, tels que la présentation d'informations financières plus sûres, plus complètes, plus loyales, plus riches, plus fiables et plus transparentes, il n'en demeure pas moins que son application comporte également des inconvénients non négligeables tels que la volatilité des comptes, les problèmes d'interprétation et de connexité avec la fiscalité.

Mais rien n'est impossible pour l'instant, et une application, prévue pour l'année 2008 ou 2009 doit être l'occasion de préparer le terrain aussi bien pour les pouvoirs publics que pour les entreprises par la formation des professionnels et la mise à niveau des programmes d'enseignement de la comptabilité.



# **CONCLUSION**

## **GENERALE**

### **Conclusion générale :**

Comme nous l'avons indiqué précédemment, la comptabilité est un langage qui permet de transmettre des informations sur la situation de l'entreprise. Ce langage reflète les évolutions économiques et sociales des pays. Les principes et conventions comptables ont été développés de manière empirique et souvent réinterprétés en fonction des événements qu'ont connus les pays, notamment les scandales financiers.

Mais, dès lors que les activités des entreprises se sont globalisées, que les marchés financiers se sont développés et que les capitaux des entreprises se sont internationalisés, il était devenu nécessaire que les différences en matière de philosophie et de règles comptables entre pays soient réduites, voire même supprimées, c'est-à-dire que la comptabilité soit normalisée au niveau international et non pas seulement au niveau de chaque pays.

Cette normalisation internationale passait par l'élaboration de standards ou de normes comptables internationales pouvant être appliquées au niveau mondial et qui satisferaient notamment aux besoins des sociétés cotées sur différentes places financières.

Cette normalisation devait entre autres :

- améliorer la transparence et la comparabilité des états financiers élaborés par les sociétés cotées ;
- permettre la comparaison d'entreprises de différents pays ;
- obtenir et restaurer la confiance des investisseurs ;
- offrir un référentiel comptable aux pays qui en sont dépourvus.

C'est désormais l'IASB qui s'est imposé dans le rôle de normalisateur comptable international. Simple organisme de réflexion lors de sa création, l'IASB est devenu le normalisateur reconnu au plan international. L'IASB, qui regroupe différents praticiens de la comptabilité et de la finance internationale, a vu ses structures et attributions évoluer au cours du temps. Il a notamment développé des normes comptables internationales pouvant être appliquées au monde entier.

Les normes comptables internationales IAS/IFRS sont devenues une référence au plan mondial. La solution IAS/IFRS présente des avantages conséquents, elle permet aux sociétés :

- d'améliorer et de comparer l'information financière qui sera plus riche, plus exhaustive, plus fiable, plus pertinente et plus fidèle ;
- d'instaurer ou de restaurer la confiance des investisseurs ;
- de pouvoir être cotées sur plusieurs places financières ;
- d'éviter à produire plusieurs modèles d'états financiers dont l'interprétation des chiffres et de résultats divergents reste difficile à expliquer.

Mais les normes IAS/IFRS présentent également un certain nombre d'inconvénients non négligeables. En effet, l'introduction de nouvelles règles telles que l'évaluation à la juste valeur, la prééminence de la substance sur la forme, l'approche par composant des immobilisations ainsi que l'instauration des tests de dépréciation (tests de perte de valeur) complexifient la lecture des états financiers. Les états financiers ne seront plus accessibles à tous. La connaissance et la maîtrise de ces normes sont indispensables à la compréhension des documents comptables en général, et à l'analyse financière en particulier.

De plus, le recours accru à l'évaluation à la juste valeur entraîne la volatilité des comptes et par conséquent la difficulté pour les auditeurs de pouvoir se faire une opinion sur la régularité et la sincérité des comptes. On peut également soulever le problème de la non-stabilité du référentiel IAS/IFRS. Ce dernier est en perpétuelle évolution par l'amendement de certaines normes et par l'élaboration de nouvelles normes qui oblige souvent les normalisateurs nationaux à mettre en place un système adéquat pour suivre les évolutions de ce référentiel.

Même si elles ne constituent pas la panacée, les normes IAS/IFRS ont l'avantage de se placer au niveau international, voire supranational, et au dessus des intérêts politiques. Le fait que l'Union Européenne les aient adoptées va favoriser le mouvement de normalisation comptable internationale, même si comme nous l'avons vu, nombre de difficultés peuvent être attendues de l'application de ce référentiel.

La normalisation comptable internationale, c'est aussi la convergence entre le référentiel IAS/IFRS avec l'autre grand référentiel internationalement reconnu, les US GAAP. L'IASB et le FASB travaillent conjointement sur les principales divergences qui subsistent. On peut penser que, d'ici un avenir plus ou moins proche, les principes seront identiques.

Ces normes comptables internationales IAS/IFRS permettront-elles d'éviter les scandales financiers ? reflèteront-elles mieux la réalité économique et financière des entreprises ? Donneront-elles une vision exhaustive et précise des risques auxquels sont exposés les entreprises ? Seront-elles plus lisibles par les investisseurs ? telles sont les interrogations que tout le monde se pose aujourd'hui.

Et si ces normes répondent à un grand nombre de ces questions, le passage aux normes IAS/IFRS ne résoudra pas tout.

Néanmoins, on peut affirmer que le processus de normalisation comptable internationale a pris une telle dimension, qu'il devient de plus en plus difficile pour les pays d'y échapper. Et l'Algérie, qui a entrepris des réformes dans le domaine comptable semble vouloir adhérer au processus de normalisation comptable internationale.

En effet, le projet du nouveau système comptable censé remplacer le P.C.N, endosse une bonne partie des normes IAS/IFRS sans pour autant les reprendre en intégralité. Le projet a été adopté par le Conseil du gouvernement en date du 12 juillet 2006, et le Ministre des Finances a annoncé lors de son intervention le 5 novembre 2006 que le début d'application du nouveau système comptable et financier sera pour l'année 2008.

Et à ce propos, il devenait intéressant de se pencher sur les conséquences majeures et les impacts de l'adoption du projet et qui par ailleurs constituent la problématique de ce thème de recherche.

Nous avons pu, grâce à l'étude des norme IAS/IFRS et leur application en Europe d'une part, et d'autre part grâce à l'étude du projet du nouveau système comptable et des spécificités de notre pays, dégager un ensemble d'impacts éventuels de l'adoption du projet, mais aussi les avantages et les inconvénients qu'il présente et les difficultés d'application liées au cadre juridique existant en Algérie.

L'application du nouveau système comptable d'entreprise touche en premier lieu les entreprises du pays. Celles-ci verront l'ensemble de leurs structures concernées par le nouveau référentiel et non pas seulement la fonction financière et comptable.

Le nouveau système comptable d'entreprise favorisera la production d'états financiers plus fiables, plus pertinents, plus riches et apportera des solutions aux divers problèmes qui n'ont pas été traités par le P.C.N.

Les états financiers, au nombre de cinq, qui pourront être produits avec le système comptable d'entreprise favoriseront une meilleure comparabilité spatiale (entre entreprises) et temporelle (sur plusieurs années) pour les entreprises.

Néanmoins, les entreprises devront se doter des moyens humains et matériels nécessaires à une bonne transition. La complexité des règles prévues dans le système comptable d'entreprise obligeront les entreprises à former leur personnel à leur frais, et à se doter de matériels informatiques plus performants, notamment l'utilisation des logiciels et progiciels qui permettront de traiter l'information en temps réel.

Comme nous l'avons vu, les enjeux stratégiques de l'adoption du système comptable d'entreprise sont importants. Il s'agit du système d'information des entreprises et la communication financière.

Les exigences du nouveau référentiel modifieront le système d'information des entreprises. Celles-ci enregistreront une augmentation sensible des flux d'informations nécessaires pour produire les états financiers. L'organisation propre de chaque entreprise sera modifiée et plus particulièrement le système d'information qui devra s'adapter aux nouvelles obligations comptables.

D'un autre côté, la communication financière des entreprises sera modifiée également. Les états financiers ne seront plus les mêmes et les relations entre l'entreprise et ses partenaires seront également appelées à changer pour s'adapter aux nouvelles exigences comptables. Les données communiquées à ces différents partenaires ne seront plus les mêmes.

Et, si ce chantier paraît énorme et suscite la crainte des professionnels, il présente néanmoins des avantages conséquents pour l'Algérie. L'adoption du projet du nouveau système comptable permettra à l'Algérie de mettre à jour son instrument normatif comptable et de s'insérer dans le processus de normalisation comptable internationale d'une part, et d'autre part, de consolider les réformes économiques en ayant un référentiel comptable compatible avec une économie de marché.

Le système comptable d'entreprise permettra d'améliorer le système d'information des entreprises, d'avoir une meilleure appréhension de la prise de décision, d'avoir des états financiers de qualité, de revoir l'organisation interne des entreprises et surtout de revaloriser la profession comptable en algérie.

En outre, il permettra également de revaloriser les entreprises publiques dans le cadre du processus de privatisation qui manque incontestablement de dynamisme.

Mais l'application du système comptable d'entreprise soulèvera également des inconvénients qu'il ne faudra en aucun cas négliger.

L'application du nouveau référentiel entraînera une volatilité des comptes du fait de l'utilisation de la juste valeur. Il aura également pour conséquence d'augmenter très largement les frais de formation des entreprises qui devront mettre leur personnel à niveau. Elle devront également revoir leur organisation interne. Mais la difficulté majeure réside incontestablement dans l'activité d'interprétation des nouvelles normes qui se traduira par une responsabilité accrue des dirigeants et des auditeurs.

Par ailleurs, l'application du système comptable d'entreprise aura pour conséquence d'écarter un peu plus les règles comptables des règles fiscales. Et ces divergences doivent être prises en compte par les pouvoirs publics avant même l'entrée en vigueur du nouveau système comptable. Les principales divergences identifiées concernent :

- l'amortissement et les dépréciations d'actifs ;
- l'évaluation de certains éléments à la juste valeur ;
- les changements de méthodes comptables et corrections d'erreurs ;
- la conversion des créances et dettes en monnaies étrangères ;
- la comptabilisation des opérations de crédit-bail ;

- la comptabilisation des opérations de cession-bail ;
- les impôts différés.

Loin d'être irrémédiables, ces inconvénients peuvent être solutionnés pour peu qu'on s'y prenne à temps. Une chose est sûre, le projet du nouveau système comptable présente incontestablement des avantages plus conséquents que les inconvénients qu'il suscite.

A travers l'étude de ce thème de recherche et la réponse donnée à la problématique, il apparaît clairement que nos hypothèses formulées au début de cet exposé, sont confirmées.

En effet, les normes IAS/IFRS sont des normes réellement internationales et qui peuvent aussi bien être appliquées en Algérie, pour peu qu'on s'y prépare à l'avance et qu'on prenne les mesures nécessaires pour faciliter leur application. Il apparaît également à travers l'étude du référentiel IAS/IFRS, que ces normes offrent une grande qualité d'information à même de faciliter les prises de décision.

Par ailleurs, l'adoption des normes IAS/IFRS à travers le projet du nouveau système comptable mettra l'Algérie au diapason de ce qui se fait au plan international en matière de normes comptables, et permettra d'améliorer l'image des entreprises algériennes à même de polariser les investisseurs étrangers.

Nous pensons, à travers le contenu de ce mémoire, avoir atteint notre objectif principal de l'étude de ce thème. Nous avons vu ce qu'était véritablement la normalisation comptable internationale (et les normes IAS/IFRS) à laquelle une bonne partie de cette étude a été consacrée. En effet, la valeur ajoutée de ce mémoire réside en grande partie dans l'étude technique de ces normes qui n'est traitée que rarement dans les ouvrages et les thèses qui abordent ce thème en Algérie, se contentant que de principes généraux qui caractérisent le référentiel IAS/IFRS.

Nous avons également traité de l'impact d'une éventuelle adoption du système comptable d'entreprise, même si c'est plutôt un essai, car les impacts réels ne seront perceptibles que par la mise en application dudit système.

L'étude de ce thème nous a également donné des éléments de réflexions qui nous ont permis de dégager un ensemble de recommandations à même de faciliter la bonne application du système comptable d'entreprise. Ces recommandations peuvent être résumées dans les points suivants :

- mettre en place un groupe de travail associant l'ordre des experts-comptables, les représentants des entreprises, le Conseil National de la Comptabilité et la Direction Générale des Impôts pour traiter les principales difficultés identifiées et ce, avant même l'entrée en vigueur du nouveau référentiel ;
- développer des échanges avec les institutions et organismes comptables nationaux et internationaux notamment l'IASB, pour bénéficier de leur expériences ;
- procéder dès à présent, à des programmes de formation des formateurs qui pourront à leur tour diffuser cette nouvelle philosophie comptable ;
- intégrer dans les programmes d'enseignement les normes comptables IAS/IFRS comme cela a été fait dans les pays ayant adopté ce référentiel ;
- pour les entreprises, mettre en place une équipe chargée de diriger le projet de bascule vers le nouveau référentiel qui permettrait d'agir dans tous les domaines et toutes les fonctions qui seront touchés par le nouveau système ;
- mettre en place des programmes de formation pour le personnel des entreprises mais également des cabinets comptables.

La préparation idéale n'existe probablement pas, il faut savoir apprendre en marchant et ne pas craindre le changement qui certes fait peur, mais qui aura des avantages conséquents à plus ou moins long terme.

Nous aurions aimé que ce mémoire soit enrichi par des études menées sur ce thème tels que par exemple, l'impact chiffré de l'adoption du projet ou bien l'impact sur les recettes fiscales de l'état. Mais ce genre d'études sont pour l'heure inexistantes, et on peut regretter à ce propos le manque de dynamisme du normalisateur national qui a pourtant la faculté de le faire ou de le sous-traiter, et qui serait de bonne augure pour apporter les solutions nécessaires aux problèmes qu'il pourrait découvrir grâce à ces études.

Nous aurions également souhaité traiter un cas pratique sur les normes IAS/IFRS, mais faute de temps et pour des raisons méthodologiques, nous nous sommes contentés que de la partie théorique qui n'est pas moins intéressante pour autant.

Ainsi, aussi simple soit-il, nous espérons que notre travail ait répondu aux multiples questions que suscite ce thème, et permettra à d'autres chercheurs d'approfondir et compléter nos travaux dans un domaine qui manque cruellement de références bibliographiques nationales.

# LES ANNEXES



## Annexe 1 : Bilan-Actif

### BILAN ACTIF exercice clos le.....

ACTIF	Note	N Brut	N Amort./Prov.	N Net	N - 1 Net
<b>ACTIF IMMOBILISE (NON COURANT)</b>					
<b>Ecarts d'acquisition (ou goodwill)</b>					
<b>Immobilisations incorporelles</b>					
<b>Immobilisations corporelles</b>					
<b>Immobilisations en cours</b>					
<b>Immobilisations financières</b>					
Titres mis en équivalence					
Autres participations et créances rattachées					
Autres titres immobilisés					
Prêts et autres actifs financiers non courant					
<b>TOTAL ACTIF NON COURANT</b>					
<b>ACTIF COURANT</b>					
<b>Stocks et en-cours</b>					
<b>Créances et emplois assimilés</b>					
Clients					
Autres débiteurs					
Impôts					
Autres actifs courants					
<b>Disponibilités et assimilés</b>					
Placements et autres actifs financiers courant					
Trésorerie					
<b>TOTAL ACTIF COURANT</b>					
<b>TOTAL GENERAL ACTIF</b>					

## Annexe 2 : Bilan-Passif

### BILAN PASSIF exercice clos le.....

PASSIF	Note	N	N - 1
<b>CAPITAUX PROPRES</b>			
Capital émis			
Primes et réserves /(Réserves consolidées (1))			
Ecarts de réévaluation			
Ecart d'équivalence (1)			
Résultat net / (Résultat net part du groupe (1))			
Autres capitaux propres – Report à nouveau			
<b>Part de la société consolidante (1)</b>			
<b>Part des minoritaires (1)</b>			
<b>TOTAL I</b>			
<b>PASSIFS NON-COURANTS</b>			
Emprunts et dettes financières			
Impôts			
Autres dettes non courantes			
Provisions et produits constatés d'avance			
<b>TOTAL PASSIFS NON-COURANTS II</b>			
<b>PASSIFS COURANTS</b>			
Fournisseurs et comptes rattachés			
Impôts			
Autres dettes			
Trésorerie Passif			
<b>TOTAL PASSIFS COURANTS</b>			
<b>TOTAL GENERAL PASSIF</b>			

(1) à utiliser uniquement pour la présentation d'états financiers consolidés

## Annexe 3 : Compte de résultat par nature

### COMPTE DE RESULTAT

(par nature)

Période du            au

	Note	N	N - 1
Chiffre d'affaires			
Variation stocks produits finis et en-cours			
Production immobilisée			
Subventions d'exploitation			
<b>I – Production de l'exercice</b>			
Achats consommés			
Services extérieurs et autres consommations			
<b>II – Consommation de l'exercice</b>			
<b>III VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION (I - II)</b>			
Charges de personnel			
Impôts, taxes et versements assimilés			
<b>IV EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION</b>			
Autres produits opérationnels			
Autres charges opérationnelles			
Dotations aux amortissements et aux provisions			
Reprise sur pertes de valeur et provisions			
<b>V RESULTAT OPERATIONNEL</b>			
Produits financiers			
Charges financières			
<b>VI RESULTAT FINANCIER</b>			
<b>VII RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOTS (V + VI)</b>			
Impôts exigibles sur résultats ordinaires			
Impôts différés (Variations) sur résultats ordinaires			
<b>TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES ORDINAIRES</b>			
<b>TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRES</b>			
<b>VIII RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRES</b>			
Eléments extraordinaires (produits) (à préciser)			
Eléments extraordinaires (charges) (à préciser)			
<b>IX RESULTAT EXTRAORDINAIRE</b>			
<b>X RESULTAT NET DE L'EXERCICE</b>			
<b>Part dans les résultats nets des sociétés mises en équivalence (1)</b>			
<b>XI RESULTAT NET DE L'ENSEMBLE CONSOLIDE (1)</b>			
<b>Dont part des minoritaires (1)</b>			
<b>Part du groupe (1)</b>			

(1) à utiliser uniquement pour la présentation d'états financiers consolidés

## Annexe 4 : Compte de résultat par fonctions

### COMPTE DE RESULTAT

(par fonctions)

(exemple)

Période du au

	Note	N	N - 1
Chiffres d'affaires			
Coût des ventes			
<b>MARGE BRUTE</b>			
Autres produits opérationnels			
Coûts commerciaux			
Charges administratives			
Autres charges opérationnelles			
<b>RESULTAT OPERATIONNEL</b>			
Fournir le détail des charges par nature (frais de personnel, dotations aux amortissements)			
Charges financières			
<b>RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOT</b>			
Impôts exigibles sur les résultats ordinaires			
Impôts différés sur résultats ordinaires (variations)			
<b>RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRES</b>			
Charges extraordinaires			
Produits extraordinaires			
<b>RESULTAT NET DE L'EXERCICE</b>			
<b>Part dans les résultats nets des sociétés mises en équivalence (1)</b>			
<b>XI RESULTAT NET DE L'ENSEMBLE CONSOLIDE (1)</b>			
<b>Dont part des minoritaires (1)</b>			
<b>Part du groupe (1)</b>			

(1) à utiliser uniquement pour la présentation d'états financiers consolidés

## Annexe 5 : Tableau des flux de trésorerie (la méthode directe)

### TABLEAU DES FLUX DE TRESORERIE (METHODE DIRECTE)

	Note	Exercice N	Exercice N-1
<b><u>Flux de trésorerie provenant des activités opérationnelles :</u></b>			
Encaissement reçus des clients			
Sommes versées aux fournisseurs et au personnel			
Intérêts et autres frais financiers payés			
Impôts sur les résultats payés			
<b><i>Flux de trésorerie avant éléments extraordinaires</i></b>			
flux de trésorerie lié à des éléments extraordinaires (à préciser)			
<b><i>Flux de trésorerie net provenant des activités opérationnelles (A)</i></b>			
<b><u>Flux de trésorerie provenant des activités d'investissement</u></b>			
Décaissements sur acquisition d'immobilisations corporelles ou incorporelles			
Encaissements sur cessions d'immobilisations corporelles ou incorporelles			
Décaissements sur acquisition d'immobilisations financières			
Encaissements sur cessions d'immobilisations financières			
Intérêts encaissés sur placements financiers			
dividendes et quote-part de résultats reçus			
<b><i>Flux de trésorerie net provenant des activités d'investissement (B)</i></b>			
<b><u>Flux de trésorerie provenant des activités de financement</u></b>			
Encaissements suite à l'émission d'actions			
Dividendes et autres distributions effectués			
Encaissements provenant d'emprunts			
Remboursements d'emprunts ou d'autres dettes assimilées			
<b><i>Flux de trésorerie net provenant des activités de financement (C)</i></b>			
Incidences des variations des taux de change sur liquidités et quasi-liquidités			
<b>Variation de trésorerie de la période (A+B+C)</b>			
Trésorerie et équivalents de trésorerie à l'ouverture de l'exercice			
Trésorerie et équivalents de trésorerie à la clôture de l'exercice			
<b>Variation de trésorerie de la période</b>			
<b>Rapprochement avec le résultat comptable</b>			

## Annexe 6 : Tableau des flux de trésorerie (la méthode indirecte)

### TABLEAU DES FLUX DE TRESORERIE (METHODE INDIRECTE)

Période du                      au

	Note	Exercice N	Exercice N-1
<b><u>Flux de trésorerie provenant des activités opérationnelles</u></b>			
Résultat net de l'exercice			
Ajustements pour :			
- Amortissements et provisions			
- Variation des impôts différés			
- Variation des stocks			
- Variation des clients et autres créances			
- Variation des fournisseurs et autres dettes			
- Plus ou moins values de cession, nettes d'impôts			
<b><i>Flux de trésorerie générés par l'activité (A)</i></b>			
<b><u>Flux de trésorerie provenant des opérations d'investissement</u></b>			
Décassements sur acquisition d'immobilisations			
Encaissements sur cessions d'immobilisations			
Incidence des variations de périmètre de consolidation			
<b><i>Flux de trésorerie liés aux opérations d'investissement (B)</i></b>			
<b><u>Flux de trésorerie provenant des opérations de financement</u></b>			
Dividendes versés aux actionnaires			
Augmentation de capital en numéraire			
Emission d'emprunts			
Remboursements d'emprunts			
<b><i>Flux de trésorerie liés aux opérations de financement (C)</i></b>			
<b><u>Variation de trésorerie de la période (A+B+C)</u></b>			
Trésorerie d'ouverture			
Trésorerie de clôture			
Incidence des variations de cours des devises			
<b><i>Variation de trésorerie</i></b>			

## Annexe 7 : Etat de variation des capitaux propres

### ETAT DE VARIATION DES CAPITAUX PROPRES

	Note	Capital social	Prime d'émission	Ecart d'évaluation	Ecart de réévaluation	Réserves et Résultat
<b>Solde au 31 décembre N-2</b>						
Changement de méthode comptable						
Correction d'erreurs significatives						
Réévaluation des immobilisations						
Profits ou pertes non comptabilisés dans le compte de résultat						
Dividendes payés						
Augmentation de capital						
Résultat net de l'exercice						
<b>Solde au 31 décembre N-1</b>						
Changement de méthode comptable						
Correction d'erreurs significatives						
Réévaluation des immobilisations						
Profit ou pertes non comptabilisés dans le compte de résultat						
Dividendes payés						
Augmentation de capital						
Résultat net de l'exercice						
<b>Solde au 31 décembre N</b>						

# **BIBLIOGRAPHIE**



## Ouvrages :

- ALTMAYER André et autres, Normes IAS/IFRS Que faut-il faire ? Comment s'y prendre ? Editions d'Organisation, 2<sup>ème</sup> Edition, Paris, 2005.
- BACHAGHA Saheb, Pour un référentiel comptable algérien qui réponde aux exigences de l'économie de marché, Editions El-houda, Alger, 2003.
- BACHY Bruno, SION Michel, Analyse financière des comptes consolidés Normes IAS/IFRS, Editions Dunod, Paris, 2005.
- BARNETO Pascal, Normes IAS/IFRS Application aux états financiers, Editions Dunod, Paris, 2004.
- BRUN Stéphan, L'essentiel des normes comptables internationales IAS/IFRS, Gualiano Editeur, Paris, 2004.
- COLASSE Bernard, Comptabilité générale PCG 1999 et IAS, Editions Economica, 7<sup>ème</sup> Edition, Paris, 2001.
- DECOCK GOOD Christel, DOSNE Franck, Comptabilité internationale : les IAS/IFRS en pratique, Editions Economica, Paris, 2005.
- DELESALLE Eric, Le bonheur est-il dans l'IAS ? FID Edition, Paris, mars 2004.
- DES ROBERT J.F, MECHIN F, PUTEAUX H, Normes IFRS et PME, Editions Dunod/Expert Comptable Media, Paris, 2004.
- FRYDLENDER Alain, PAGEZY Julien, S'initier aux IFRS, Editions de la performance/Editions Francis LEFEBVRE, Paris, 2004.
- HEEM Grégory, Lire les états financiers en IFRS, Editions d'Organisation, Paris, 2004.
- LE VROUC'H MEOUCHY Joëlle, VAN GREUNING Hennie, KOEN Marius, Normes Comptables internationales guide pratique, Editions The World Bank / FIDEF, Washington, 2003.
- MAILLET Catherine, LE MANH Anne, Les normes comptables internationales IAS/IFRS, Editions Foucher, Paris, 2004.
- NAHIMAS Muriel, L'essentiel des normes IAS/IFRS, Editions d'Organisation, Paris, 2004.
- OBERT Robert, Le petit IFRS 2006/2007, Editions Dunod, Paris, 2006.
- OBERT Robert, Pratique des normes IAS/IFRS, Editions Dunod, Paris, 2004.
- Plan Comptable National, Editions Société Nationale de comptabilité, Alger, 2000.

- RAFFOURNIER Bernard, HALLER Axel, WALTON Peter, Comptabilité internationale, Editions Vuibert, Paris, 1997.
- WALTON Peter, La comptabilité anglo-saxonne, Editions la découverte, Paris, 1996.

### **Mémoires :**

- MEROUANI Samir, L'application des normes IFRS en Algérie : enjeux et perspectives, Mémoire de fin d'études pour l'obtention d'un diplôme de troisième cycle professionnel en finances publiques, Institut d'Economie Douanière et Fiscale, Koléa, 22<sup>ème</sup> promotion, 2005.
- REZZAG Imad, Nécessité d'adapter le Plan Comptable National aux nouvelles exigences comptables internationales, Mémoire de fin d'études pour l'obtention d'un diplôme de Post-Graduation spécialisée en Comptabilité, Ecole Supérieure de Commerce, Alger, Promotion 2003/2004.

### **Textes législatifs et réglementaires :**

- Arrêté du 23 juin 1975 relatif aux modalités d'application du Plan Comptable National.
- Arrêté du 09 octobre 1999 portant adaptation du Plan Comptable National à l'activité des holdings et à la consolidation des comptes de groupe.
- Arrêté du 09 octobre 1999 précisant les modalités d'établissement et de consolidation des comptes de groupes.
- Code de Commerce Algérien, MABROUK Hocine, Editions Houma, 4<sup>ème</sup> Edition, Alger, 2005.
- Décret exécutif N° 92-20 du 13 janvier 1992 fixant la composition et précisant les attributions et les règles de fonctionnement du Conseil de l'ordre national des experts-comptables, commissaires aux comptes et comptables agréés.
- Décret exécutif N° 96-318 du 25 septembre 1996 portant création et organisation du Conseil National de la Comptabilité.
- Décret exécutif N° 01-421 du 20 décembre 2001 modifiant et complétant le décret exécutif N° 92-20 du 13 janvier 1992, modifié et complété, fixant la composition et précisant les attributions et les règles de fonctionnement du Conseil de l'ordre national des experts-comptables, des commissaires aux comptes et des comptables agréés.

- Loi N° 91-08 du 27 avril 1991 relative à la profession d'expert-comptable de commissaire aux comptes et de comptable agréé.
- Ministère des Finances, Conseil National de la Comptabilité, système comptable projet 6B-juillet 2004.
- Ordonnance N°75-35 du 29 avril 1975 portant Plan Comptable National.

### **Revues :**

- AONZO Patrick, HEEM Grégory, La régulation du secteur bancaire et financier : quel mode d'organisation ? quel rôle pour l'Etat ? Revue française de finances publiques, Paris, septembre 2003.

### **Séminaires :**

- DJILALI Abdelhamid, Réflexions sur le projet du nouveau référentiel comptable algérien en rapport avec les normes IAS/IFRS, Séminaire du 24 au 27 septembre 2005, IEDF, koléa.
- Ministère des Finances, Conseil National de la Comptabilité, Séminaire de formation des formateurs aux normes comptables internationales, Alger, décembre 2005.
- Ministère des Finances, Conseil National de la Comptabilité, Séminaire sur la normalisation comptable internationale et la présentation du projet du nouveau système comptable, Alger, 2005.

### **Sites Web :**

- [www.deloitte.com](http://www.deloitte.com)
- [www.focusifrs.com](http://www.focusifrs.com)
- [www.iasb.org](http://www.iasb.org)
- [www.onecc.dz](http://www.onecc.dz)