

Présentation des états financiers selon le référentiel IAS/IFRS

BOUKSSESSA Souhila Kheira – Université d’Oran 2 – Mohamed BenAhmed-

Résumé :

Le passage aux normes IFRS dans l'Union européenne est présumé faciliter la comparabilité des états financiers diffusés par les sociétés cotées afin d'assurer un fonctionnement performant du marché de capitaux. Les normes comptables internationales « IAS » devenues normes internationales d'information financière « IFRS » sont entrées en vigueur pour les états financiers des exercices ouverts à partir du 1^{er} janvier 2005 pour toutes les sociétés européennes présentant des comptes consolidés.

L'IASC devenue l'IASB par la réforme du 24 mai 2000, définit les états financiers « *comme une représentation financière structurée de la situation financière et des transactions conduites par une entité* ». Selon l'IAS 1 un jeu complet d'états financiers doit être élaboré et diffusé par les sociétés et comprend :

- un état de situation financière (bilan) ;
- un état du résultat global (compte de résultat) ;
- un tableau de flux de trésorerie de la période ;
- un état de variations de capitaux propres de la période ;
- et des notes sur les méthodes comptables appliquées et d'autres informations explicatives.

L'objectif de cette recherche est d'exposer les caractéristiques de l'information financière présentée selon le référentiel IAS/IFRS, et d'explorer le contenu des états financiers.

Mots clés : IAS/IFRS, états financiers, normalisation comptable, information financière, bilan.

الملخص :

يسعى الانتقال إلى المعايير المحاسبية الدولية في الاتحاد الأوروبي إلى تسهيل المقارنة بين القوائم المالية الصادرة عن المنشآت المدرجة في البورصة و ذلك لضمان كفاءة أداء سوق رأس المال. معايير المحاسبة الدولية « IAS » التي أصبحت بعد ذلك المعايير

الدولية لإعداد القوائم المالية « IFRS » دخلت حيز التطبيق على البيانات المالية المقدمة ابتداء من 1 يناير 2005 لجميع الشركات الأوروبية التي تقدم حسابات موحدة.

لجنة معايير المحاسبة الدولية IASC سميت بعد تعديل 24 مايو 2000 ب IASB تعرف القوائم المالية ب "تمثيل مالي منظم للوضع المالي و المعاملات التي تقوم بها المنشأة". حسب معيار المحاسبة الدولي رقم 1 القوائم المالية الواجب الإفصاح عنها يجب أن تتضمن:

- قائمة المركز المالي (الميزانية)
- قائمة الدخل (جدول حسابات النتائج)
- قائمة التدفقات النقدية (جدول تدفقات الخزينة)
- قائمة حقوق المساهمين (جدول تغيرات عناصر رؤوس الأموال)
- ملحق عن السياسات المحاسبية المتبعة والمعلومات التوضيحية الأخرى.

الهدف من هذا البحث هو شرح خصائص المعلومات المالية المقدمة وفقا للمعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS واستكشاف محتوى البيانات المالية.

الكلمات الدلالية : القوائم المالية , معايير المحاسبة الدولية, التقارير المالية, قائمة المركز المالي, IAS/IFRS

Abstract :

The shift to IFRS in the European Union is believed to ease the comparability of the financial statements disseminated by listed companies so as to guarantee the sound functioning of the capital market. International Accounting Standards ("IAS"), which became International Financial Reporting Standards (IFRS), became efficient for the financial situations for financial years beginning on or after 1 January 2005 for all European companies presenting consolidated accounts.

The IASC, which became the IASB through the reform of 24 May 2000, defines financial statements "as a structured financial representation of the financial situation and transactions conducted by an entity". According to IAS 1, a complete set of financial statements must be organized and disseminated by the companies and should include:

- a statement of financial position (balance sheet);
- a statement of comprehensive income (income statement);

- a cash flow statement for the period;
- a statement of changes in equity for the period;
- and notes on accounting policies applied and other explanatory information.

The objective of this research is to set forth the characteristics of the financial information presented in accordance with the IAS / IFRS standards and to investigate the content of the financial statements.

Key words: IAS / IFRS, financial statements, accounting standardization, financial information, balance sheet.

Key words : IAS / IFRS, financial statements, accounting standardization, financial information, balance sheet.

Introduction

Le développement des marchés financiers a montré les limites de l'individualisation des référentiels comptables nationaux :

- pas d'existence formelle d'un système de normes unifié pour les entreprises qui lèvent des capitaux sur les marchés internationaux ;
- absence d'homogénéité de l'information financière fournie aux investisseurs ;
- investissement en temps important pour les directeurs financiers de sociétés afin de présenter l'information financière selon les différents référentiels.

Pour améliorer le fonctionnement des marchés financiers, le parlement européen a décidé par règlement du 19 juillet 2002 de rendre obligatoire l'application des normes comptables internationales par toutes sociétés cotées pour la préparation de leurs états financiers consolidés.

Ce changement qui constitue une véritable révolution dans l'information financière diffusée par les entreprises, a pour objectif de créer un langage financier unifié, d'adopter un jeu unique de normes comptables mondiales et d'accroître la comparabilité et la transparence des états financiers à l'échelle internationale.

Selon le référentiel IAS/IFRS, l'objectif des états financiers est de fournir une information sur la situation financière, la performance et les flux de

trésorerie de l'entreprise. Cette information est destinée à de nombreux utilisateurs et, leur est utile pour la prise de décisions économiques.

I – L'INFORMATION FINANCIERE

1-Le cadre conceptuel de l'IASB :

L'harmonisation des règles d'évaluation et de présentation des états financiers va faciliter la comparaison de la situation financière et de la performance des entreprises entre différents pays. Toutefois, avant d'exposer le contenu des états financiers, il convient de mettre en lumière les objectifs et les caractéristiques de l'information financière selon les normes IAS/IFRS. Ces derniers sont bien déterminés et détaillés dans le cadre conceptuel de l'IASB.

Afin d'harmoniser les pratiques comptables, les normalisateurs de l'IASB ont préconisé de concevoir une structure de référence théorique appelée « cadre conceptuel » qui sert de support et de guide à l'élaboration des normes comptables et qui précise les principes comptables fondamentaux sur lesquels sont bâties les normes. Le cadre conceptuel a été approuvé et publié par l'IASB en juillet 1989 et adopté par l'IASB en avril 2001. Celui-ci a été remplacé par « le cadre conceptuel de l'information financière » publié par l'IASB en septembre 2010. Le cadre conceptuel définit les règles de base relatives à la préparation et à la présentation des états financiers à l'usage des utilisateurs externes, son objectif est d'aider¹ :

- l'IASB à développer les futures IFRS et à réviser les IFRS existantes;
- l'IASB à promouvoir l'harmonisation des réglementations, des procédures relatives à la présentation des états financiers, en fournissant la base permettant de réduire le nombre de traitements comptables autorisés par les IFRS;
- les organismes nationaux à développer des normes nationales ;
- les responsables de la préparation des états financiers à appliquer les IFRS et à traiter les sujets qui doivent encore faire l'objet d'une norme d'information financière ;
- les auditeurs à se faire une opinion sur la conformité des états financiers avec les IFRS;

¹ Cadre conceptuel de l'information financière 2010, page 8.

- les utilisateurs des états financiers à interpréter l'information contenue dans les états financiers préparés conformément aux IFRS;
- et de fournir à ceux qui s'intéressent aux travaux de l'IASB des informations sur son approche d'élaboration des normes.

Le cadre conceptuel représente un cadre général s'appliquant à l'ensemble des entreprises produisant des comptes selon le référentiel IFRS et leur permet de se référer aux concepts de base nécessaires à la préparation et la présentation des états financiers. Ces états financiers sont préparés et présentés au moins une fois par an et visent à satisfaire les besoins d'information communs à un nombre important d'utilisateurs.

2 – Objectif et utilisateurs de l'information financière :

Selon le cadre conceptuel 2010, « l'objectif de l'information financière à usage général est de fournir, au sujet de l'entité qui la présente (l'entité comptable), des informations utiles aux investisseurs, aux prêteurs et aux créanciers actuels et potentiels aux fins de leur prise de décisions en tant que fournisseurs de ressources de l'entité. Ces décisions ont trait à l'achat, à la vente ou la conservation de titres de capitaux propres ou de créance, et à la fourniture ou au règlement de prêts et d'autres formes de crédits »².

L'information financière figurant dans les états financiers doit donc satisfaire les besoins de nombreux utilisateurs. Les utilisateurs des états financiers et leurs besoins sont présentés dans le tableau suivant :

Utilisateurs	Leurs besoins d'information
Investisseurs et actionnaires	Apporteurs de capitaux qui s'intéressent à la rentabilité de l'entreprise et au risque immanent à leurs investissements, l'information leur est utile pour décider d'acheter, conserver ou vendre leur investissement.
Membres du personnel	Leurs principales préoccupations sont : stabilité et la rentabilité de l'entité qui les emploie, et aussi la capacité de l'entité à leur fournir une rémunération.
Prêteurs	S'intéressent à la capacité de l'entité à rembourser ses dettes et les intérêts rattachés.
Fournisseurs et	intéressés par une information qui leur permette

² Cadre conceptuel de l'information financière 2010, page 10.

autres créiteurs	de déterminer si les montants qui leur sont dus leur seront payés à l'échéance.
Clients	La continuité de l'entreprise est leur priorité.
Les États et leurs organismes publics	S'intéressent à la répartition des ressources, respect des obligations d'information, détermination des politiques fiscales et diffusion de statistiques sur les différents agrégats nationaux (produit national, ect)
Public	Contribution à l'économie locale, création d'emplois et évolution des entités.

Tableau : Les utilisateurs de l'information financière

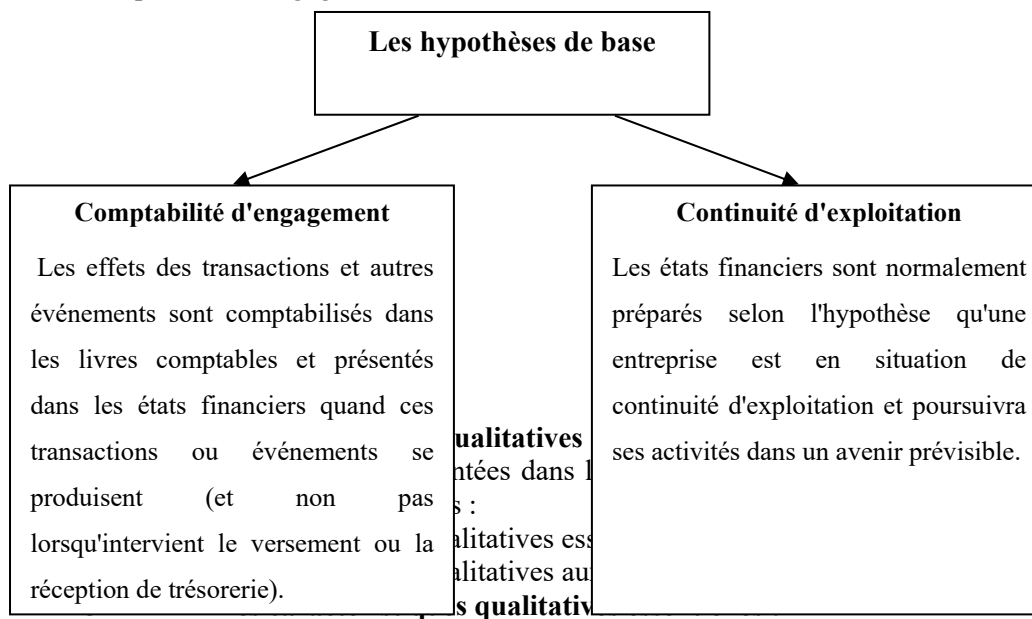
Source : Conception personnelle sur la base des données du cadre conceptuel 2010

Pour que l'information fournie dans les états financiers soit utile pour les utilisateurs, elle doit réunir un certain nombre de caractéristiques illustrées dans ce qui suit.

3 – Les caractéristiques qualitatives de l'information financière et les hypothèses de base :

Les états financiers reposent sur des principes qui se décomposent en deux hypothèses et en un certain nombre de caractéristiques qualitatives (IAS1).

3 – 1 – Les hypothèses de base : L'établissement des états financiers repose sur deux hypothèses de base : la continuité d'exploitation et la comptabilité d'engagement :



Le cadre conceptuel distingue deux caractéristiques essentielles : la pertinence (*relevance*) et l'image fidèle ou fiabilité (*faithfull representation*).

- **La pertinence** : l'information est pertinente si elle est susceptible d'influencer les décisions prises par les utilisateurs des états financiers. L'information pertinente doit aussi aider les utilisateurs à comprendre et à évaluer des événements passés, présents ou futurs.
- **La fidélité** : D'après obert (2013)³, pour être une représentation parfaitement fiable, une représentation économique présentée dans les états financiers doit avoir trois caractéristiques : elle doit être complète, neutre et ne pas comporter d'erreur significative. La fiabilité requiert cinq caractéristiques :
 - *La prééminence du fonds sur la forme* : pour donner une image fidèle des transactions et autres événements, il est nécessaire qu'ils soient comptabilisés et présentés conformément à leur substance et à leur réalité économique et non pas seulement selon leur forme juridique.
 - *La neutralité* : pour être fiable, l'information contenue dans les états financiers doit être neutre, c'est-à-dire une information qui n'a pas pour objet d'orienter la décision des utilisateurs dans un sens prédéterminé.
 - *La prudence* : la prudence est la prise en compte d'un certain degré de précaution dans l'exercice des jugements nécessaires pour préparer les estimations, pour faire en sorte que les actifs ou les produits ne soient pas surévalués et que les passifs ou les charges ne soient pas sous-évalués.
 - *L'exhaustivité* : elle consiste à fournir l'ensemble des informations nécessaire à la prise de décision économique, en prenant en compte de l'importance relative de chacune de ces informations. Une omission peut rendre l'information fausse ou trompeuse et, en conséquence, non fiable ou insuffisamment pertinente.

3 – 2 – 2 – Les caractéristiques qualitatives auxiliaires :

Le cadre conceptuel en distingue quatre : la comparabilité (*comparability*), la vérifiabilité (*verifiability*), la rapidité (*timeless*) et l'intelligibilité (*understandability*).

³ Robert OBERT, Pratique des normes IFRS, , 4eme édition et 5eme édition, Dunod, 2013, page 62.

- **La comparabilité** : la comparabilité permet aux utilisateurs de comparer les états financiers dans le temps afin de suivre l'évolution de la situation financière de l'entreprise, sa performance ou l'évolution de sa trésorerie d'une période à l'autre ; et aussi de comparer les états financiers d'entreprises différentes du même secteur.
- **La vérifiabilité** : la vérifiabilité est la qualité de l'information qui permet aux utilisateurs de s'assurer que l'information contenue dans les états financiers donne une image fidèle et réelle des phénomènes économiques qu'elle prétend représenter.
- **La rapidité** : la rapidité répond au besoin de rendre l'information accessible aux décideurs à temps avant qu'elle perde sa capacité d'influencer leurs décisions. En règle générale, l'ancienneté de l'information la rend moins utile.
- **L'intelligibilité (la compréhensibilité)** : Une qualité essentielle de l'information fournie dans les états financiers est d'être compréhensible immédiatement par les utilisateurs. L'information doit être classée, définie et présentée de façon claire et concise.

3 – 3 – Les contraintes à respecter pour que l'information soit pertinente :

Pour que l'information soit pertinente et fiable, le cadre conceptuel détermine quatre contraintes à respecter lors de la publication de l'information financière selon le référentiel IAS/IFRS :

- **La célérité** : 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.
- **Le rapport coût / avantage** : Les avantages obtenus de l'information doivent être supérieurs au coût qu'il a fallu consentir pour la produire.
- **L'équilibre entre les caractéristiques qualitatives** : l'équilibre entre les caractéristiques qualitatives est nécessaire afin de satisfaire aux objectifs des états financiers.
- **La présentation fidèle (image fidèle)** : 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.

II – PRINCIPES DE BASE DE L'ETABLISSEMENT DES ETATS FINANCIERS

1 – Objectif des états financiers :

Selon le cadre conceptuel de l'IASB, l'objectif des états financiers est de fournir une information sur la situation financière, la performance et les variations de la situation financière d'une entité, qui soit utile à un large éventail d'utilisateurs pour prendre des décisions économiques.

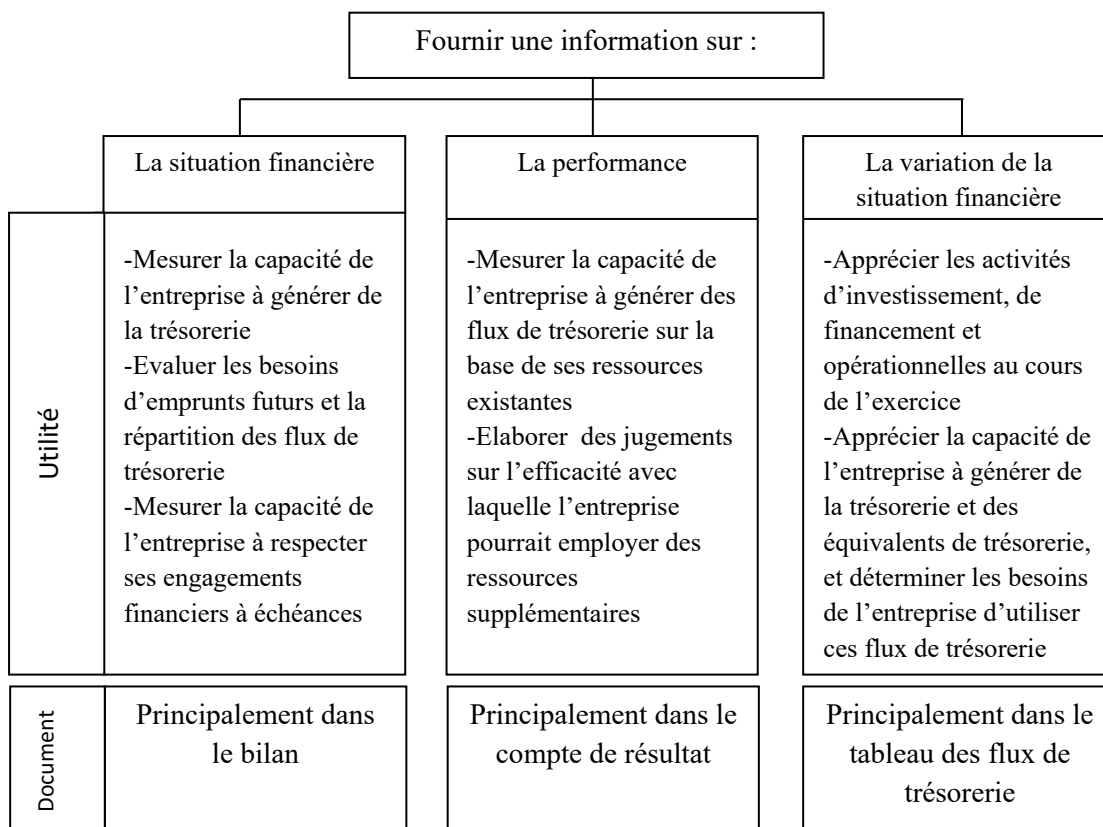


Figure : Objectif des états financiers

Source : Odile Barbe et Laurent Didelot, Maitriser les IFRS, les guides de gestion, 6eme édition, juillet 2007, page 25.

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 critères de définition de l'un des éléments des états financiers, et qui répond aux critères de comptabilisation définis par l'IASB.

Les critères de comptabilisation : un article qui satisfait à la définition d'un élément (actif, passif, capitaux propres, produits, charges) doit être comptabilisé :

- s'il est probable que tout avantage économique futur qui lui est lié ira à l'entité ou en proviendra ;et
- si l'article a un coût ou une valeur qui peut être évalué de façon fiable.
- **Un actif** est comptabilisé au bilan lorsqu'il est probable que des avantages économiques futurs iront à l'entité et que l'actif a un coût ou une valeur qui peut être évalué de façon fiable.
- **Un passif** est comptabilisé au bilan lorsqu'il est probable qu'une sortie de ressources représentative d'avantages économiques résultera de l'extinction d'une obligation actuelle et que le montant de cette extinction peut être mesuré de façon fiable.
- **Un produit** est comptabilisé au compte de résultat lorsqu'un accroissement d'avantages économiques futurs lié à un accroissement d'actif ou à une diminution de passif s'est produit et qui peut être évalué de façon fiable.
- **Une charge** est comptabilisée dans le compte de résultat lorsqu'une diminution d'avantages économiques futurs liée à la diminution d'actif ou à l'augmentation de passif s'est produite et peut être évaluée de façon fiable.

Brun 2011 précise que « les normes IFRS sont fondées sur des concepts plus détaillés que la plupart des référentiels nationaux. Elles imposent le plus souvent l'utilisation d'une méthode comptable unique pour traiter des opérations similaires mais juridiquement distinctes et suppriment de nombreux traitements comptables optionnels »⁴.

3 – Evaluation des éléments des états financiers :

Le cadre conceptuel de l'IASB définit l'évaluation comme le processus consistant à déterminer les montants auxquels les éléments des états financiers vont être comptabilisés et inscrits au bilan et au compte de résultat. L'IASB se montre très ouvert quant au choix de la convention d'évaluation des éléments des états financiers.

Les principales méthodes d'évaluation (appelées conventions) énumérées par le cadre conceptuel sont les suivantes⁵ :

- (a) **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

⁴ Stéphane Brun, Guide d'application des normes IAS/IFRS, BERTI édition, 2011.

⁵ Cadre conceptuel de l'information financière 2010, page 32.

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.

- (b) *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 éteindre l'obligation actuellement.
- (c) *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.
- (d) *Valeur actualisée* : Les actifs sont comptabilisés pour la valeur présente des entrées nettes futures de trésorerie que l'élément devrait générer dans le cours normal de l'activité. Les passifs sont comptabilisés à la valeur présente 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.

Le cadre conceptuel rajoute que la convention d'évaluation la plus communément utilisée par les entités pour la préparation de leurs états financiers est celle du coût historique habituellement combinée avec d'autres conventions d'évaluation si cela est nécessaire.

D'autre part, il faut noter que le cadre conceptuel ne définit pas le concept de juste valeur, introduit pour la première fois dans les normes IFRS en 1995 par la norme IAS 32.

L'IASB publie par la suite en 2011 un guide d'évaluation de la juste valeur, ce guide est développé dans le référentiel de l'IASB dans la norme IFRS 13 « Evaluation de la juste valeur ».

L'évaluation à la juste valeur n'est pas systématique mais est possible ; l'IFRS 13 définit **la juste valeur** comme étant « le prix qui serait reçu pour la vente d'un actif ou payé pour le transfert d'un passif lors d'une transaction normale entre des participants de marché à la date d'évaluation ».

III – CONTENU DES ETATS FINANCIERS

Les modalités générales de présentation des états financiers sont fixées par la norme **IAS 1**. Selon cette norme, un jeu complet d'états financiers doit être publié et comprend :

- Un bilan ou « état de la situation financière » à la fin de la période ;
- Un compte de résultat ou « l'état du résultat net » et des autres éléments du résultat global de la période ;
- Un état des flux de trésorerie de la période ;
- Un état des variations des capitaux propres de la période ;
- Des notes contenant une description des principales méthodes comptables ainsi que d'autres notes explicatives.

1 – Le bilan (ou l'état de la situation financière) :

1 – 1 – Définition :

Un bilan est état permettant de connaître la situation patrimoniale d'une entreprise à un moment donné. C'est une photographie de la situation patrimoniale. Il comporte les actifs, les passifs (ou obligations) de l'entreprise et ses capitaux propres.

✓ **L'actif** : Un actif est une ressource contrôlée par l'entité qui provient d'événements passés et dont des « avantages économiques futurs » sont attendus par l'entité. L'avantage économique futur représentatif d'un actif est le potentiel qu'a cet actif de contribuer, directement ou indirectement, à des flux de trésorerie et d'équivalents de trésorerie allant à l'entité.

✓ **Le passif** : Un passif représente une obligation actuelle de l'entité résultant d'événements passés. Une obligation est un devoir ou une responsabilité d'agir ou de faire quelque chose d'une certaine façon. L'extinction d'une obligation actuelle implique que l'entité abandonne des ressources représentatives d'avantages économiques afin de satisfaire à la demande de l'autre partie. L'extinction d'une obligation actuelle peut se produire de diverses façons, par exemple par :

- (a) un paiement en trésorerie ;
- (b) un transfert d'autres actifs ;
- (c) une fourniture de services ;
- (d) la substitution de cette obligation par une autre obligation ; ou
- (e) une conversion de l'obligation en capitaux propres.

✓ **Les capitaux propres** : sont définis comme le montant résiduel dans les actifs de l'entreprise après déduction de tous ses passifs.

Au bilan, les capitaux propres peuvent être subdivisés entre :

- les fonds apportés par les actionnaires ;
- les résultats non distribués ;
- les réserves.

1 – 2 – Distinction entre les éléments courants et non courants :

La norme IAS 1 impose aux entités de présenter leur bilan, séparément ses actifs courants et non courants et ses passifs courants et non courants.

La notion de courant⁶ s'entend :

- dans le cycle d'exploitation normal de l'entreprise ;
- dans le but premier de faire du « trading » ;
- ou dans les 12 mois après la date de clôture de l'exercice.

Ce qui n'est pas classé en courant est par défaut classé en non courant.

➤ **Les actifs courants** : l'entreprise classe un actif en tant qu'actif courant lorsque :

- (a) elle s'attend à réaliser l'actif ou qu'elle entend le vendre ou le consommer dans son cycle d'exploitation normal ;
 - (b) elle détient l'actif principalement à des fins de transaction ;
 - (c) elle s'attend à réaliser cet actif dans les douze mois suivant la date de clôture ; ou
 - (d) l'actif se compose de trésorerie ou d'équivalents de trésorerie (tels que définis dans IAS 7), sauf s'il ne peut être échangé ou utilisé pour régler un passif pendant au moins douze mois après la date de clôture.
- Tous les autres éléments d'actif sont classés comme non courant.

➤ **Les passifs courants** : l'entreprise classe un élément en tant que passif courant lorsque :

- (a) elle s'attend à régler le passif au cours de son cycle d'exploitation normal ;
 - (b) elle détient le passif principalement à des fins de transaction ;
 - (c) le passif doit être réglé dans les douze mois suivant la date de clôture ; ou
 - (d) l'entité ne dispose pas d'un droit inconditionnel de différer le règlement du passif pour au moins douze mois après la date de clôture.
- Tous les autres éléments du passif sont classés comme non courant.

1 – 3 – Les informations à présenter dans le bilan :

La norme IAS 1 n'impose pas de modèle ou de schéma obligatoire de présentation du bilan, mais précise un minimum d'informations qui doit y figurer :

- a) les immobilisations corporelles ;
- b) immeubles de placement ;
- c) immobilisations incorporelles ;
- d) actifs financiers ;
- e) participations comptabilisées selon la méthode de la mise en équivalence ;
- f) actifs biologiques (pour les entités du secteur agricole) ;
- g) stocks ;

⁶ Isabelle Andernack, L'essentiel des IFRS, Les essentiels de la finance-EYROLLES -2013, page 36.

- h) clients et autres débiteurs ;
- i) trésorerie et équivalents de trésorerie ;
- j) total des actifs classés en actifs appelés à être cédés « actifs non courants détenus en vue de la vente et activités abandonnées » ;
- k) fournisseurs et autres créditeurs ;
- l) Provisions ;
- m) Passif financier ;
- n) Actifs et passifs d'impôts exigibles ;
- o) Actifs et passifs d'impôts différés ;
- p) Total des passifs compris dans les groupes d'actifs appelés à être cédés ;
- q) Participations ne donnant pas le contrôle (présentés au sein des capitaux propres) ;
- r) Capital émis et réserves attribuables aux actionnaires de la société mère.

2 – État du résultat net et des autres éléments du résultat global :

2 – 1 – Règles générales :

Le résultat réalisé par une entité peut être déterminé par deux méthodes. Par le bilan, il représente la différence entre les actifs et les passifs, et par le compte de résultat et représente la différence entre les produits de la période et les charges engagées pour générer ces produits.

- **Un produit** : un produit représente 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 les augmentations provenant des apports des participants aux capitaux propres.
- **Une charge** : une charge représente les 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 diminuer les capitaux propres autrement que par des distributions aux participants aux capitaux propres.

L'état du résultat net et des autres éléments du résultat global est composé de deux parties : une partie correspondant au compte de résultat et permettant de déterminer le résultat net, et une partie intitulée « autres éléments du résultat global » comportant tous les éléments de produits et charges enregistrés en capitaux propres et présentés auparavant dans le seul tableau de variation des capitaux propres

2 – 2 – Les informations à présenter dans le compte de résultat :

Le compte de résultat n'est pas soumis à une forme obligatoire, mais la norme IAS 1 exige un certain nombre d'informations qui doit y figurer :

- Les produits des activités ordinaires, c'est-à-dire tous les produits réalisés par l'entreprise dans le cadre de son activité normale ;
- Les charges financières (le coût des emprunts) ;
- Les charges d'impôt sur les bénéfices ;
- Le résultat net de l'exercice ;
- Le total des autres éléments du résultat global ;
- Le résultat global de la période (résultat net de l'exercice et le résultat des autres éléments du résultat global) ;
- Quote-part dans le résultat net des entités associées et des co-entités comptabilisées selon la méthode de la mise en équivalence ;
- Un montant unique représentant le total des activités abandonnées

La norme IAS 1 impose aux entités le détail des charges liée à l'activité. L'entreprise a le choix entre une présentation par nature des charges ou bien par fonction, en choisissant l'option qui fournit des informations fiables et plus pertinentes. Les deux présentations aboutissent au même résultat comptable, la différence réside dans la répartition des charges.

➤ ***Classement des charges par nature :***

Selon cette forme de classement l'entité regroupe les charges dans le résultat net selon leur nature (par exemple, dotation aux amortissements, achats de matières premières, frais de transport, avantages du personnel, dépenses de publicité), et ne les réaffecte pas aux différentes fonctions de l'entité. Cette méthode peut être simple à appliquer, car elle ne nécessite aucune affectation des charges aux différentes fonctions.

➤ ***Classement des charges par fonction :***

Cette méthode de classement consiste à classer les charges selon leur fonction dans le coût des ventes ou, par exemple, dans le coût des activités commerciales ou administratives. Selon cette méthode, l'entité présente au moins son coût des ventes séparément des autres dépenses. Cette méthode peut fournir des informations plus pertinentes pour les utilisateurs que le classement des charges par nature, mais l'affectation des coûts aux différentes fonctions peut nécessiter des affectations arbitraires et implique une part de jugement considérable.

3 – État des variations des capitaux propres :

L'état des variations des capitaux propres comporte les variations de capitaux propres de l'entreprise entre deux dates de clôture. Il fournit des informations sur les montants des transactions avec les propriétaires de l'entreprise (par exemple l'émission d'actions ou augmentation de capital, la distribution de dividendes).

L'état des variations des capitaux propres doit présenter les informations suivantes :

(a) le résultat global total de la période, présentant séparément les montants totaux attribuables aux propriétaires de la société mère et aux participations ne donnant pas le contrôle (appelés intérêts minoritaires);

(b) pour chaque composante des capitaux propres, les effets d'une application rétrospective ou d'un retraitement rétrospectif comptabilisés selon IAS 8 ; et

(c) pour chaque composante des capitaux propres, un rapprochement entre la valeur comptable au début et à la fin de la période, indiquant séparément chaque élément de variation trouvant son origine dans :

- le résultat net,
- les autres éléments du résultat global, et
- des transactions avec des propriétaires agissant en cette capacité, présentant séparément les apports des propriétaires et les distributions aux propriétaires ainsi que les changements dans les participations dans des filiales qui ne donnent pas lieu à une perte de contrôle.

Pour chaque composante des capitaux propres, l'entité doit présenter, soit dans l'état des variations des capitaux propres, soit dans les notes, une analyse des autres éléments du résultat global, élément par élément. L'entité doit aussi indiquer, soit dans l'état des variations des capitaux propres, soit dans les notes, le montant des dividendes comptabilisés au titre des distributions aux propriétaires au cours de la période, ainsi que le montant correspondant des dividendes par action.

4 –Etat des flux de trésorerie (ou tableau des flux de trésorerie) :

4 -1 – définition :

Selon la norme IAS 7 : « Les informations concernant les flux de trésorerie d'une entité sont utiles aux utilisateurs des états financiers car elles leur apportent une base d'évaluation de la capacité de l'entité à générer de la trésorerie et des équivalents de trésorerie ainsi que des besoins d'utilisation de cette trésorerie par l'entité. Les décisions économiques que prennent les utilisateurs imposent d'évaluer la capacité d'une entité à dégager de la trésorerie ou des équivalents de trésorerie ainsi que l'échéance et le caractère certain de leur concrétisation ».

Le tableau des flux de trésorerie fournit des informations sur les variations de trésorerie et équivalents de trésorerie sur la période couverte par les états financiers. Il s'intéresse aux entrées et sorties d'argent.

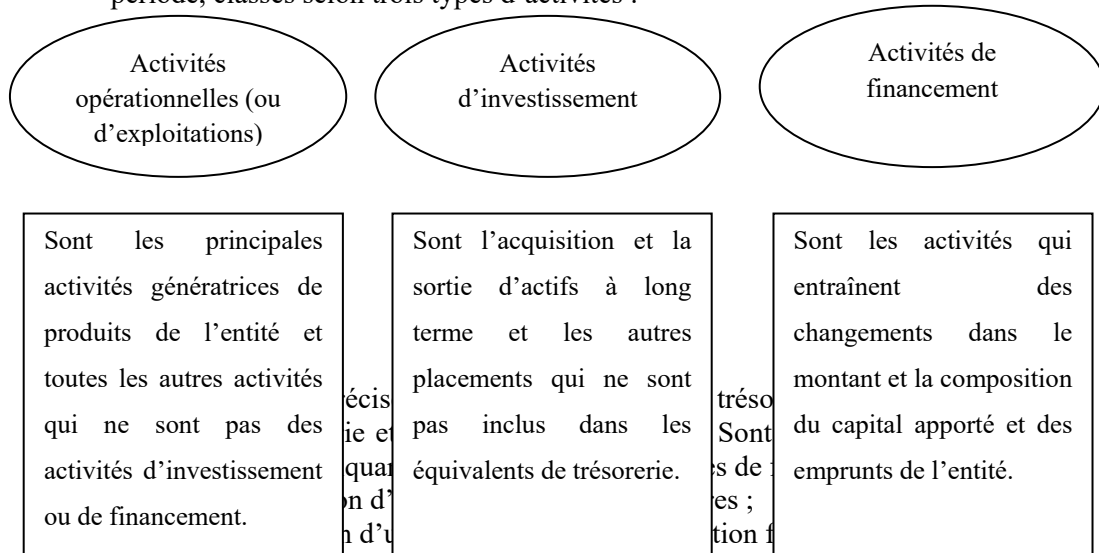
La norme IAS 7 annule et remplace la notion du *Tableau de financement* et définit ainsi les notions suivantes :

- **La trésorerie** comprend les fonds en caisse et les dépôts à vue.

- **Les équivalents de trésorerie** sont les placements à court terme, très liquides qui sont facilement convertibles en un montant connu de trésorerie et qui sont soumis à un risque négligeable de changement de valeur (les placements à échéance rapprochée, inférieure ou égale à 3 mois à partir de leur date d'acquisition).

- **Les flux de trésorerie** sont les entrées et sorties de trésorerie et d'équivalents de trésorerie.

Le tableau des flux de trésorerie doit présenter les flux de trésorerie de la période, classés selon trois types d'activités :



- l'acquisition d'actifs par émission d'actions ou d'obligations...

4 – 2 – méthodes de présentation du tableau des flux de trésorerie :

L'état des flux de trésorerie est bâti sur l'égalité suivante :

$$\begin{array}{c}
 \boxed{\text{Variation de trésorerie de la période}} = \boxed{\text{Trésorerie à la clôture}} - \boxed{\text{Trésorerie à l'ouverture}} = \\
 \boxed{\text{Flux de trésorerie liés aux activités opérationnelles}} + \boxed{\text{Flux de trésorerie liés aux activités d'investissement}} + \boxed{\text{Flux de trésorerie liés aux activités de financement}}
 \end{array}$$

Selon l'IAS 7, l'entreprise peut présenter les flux liés aux activités opérationnelles selon deux méthodes : la méthode directe et la méthode indirecte. Quelque soit la méthode utilisée par l'entité une règle est appliquée :

- ✓ Une augmentation des actifs constitue une sortie de fonds (de trésorerie), et une diminution constitue une entrée de trésorerie.
- ✓ Une augmentation des passifs constitue une entrée de trésorerie, et une diminution est une sortie de trésorerie.

La méthode directe : Cette méthode consiste à présenter des informations sur les principales catégories d'entrées et de sorties de trésorerie brutes.

La méthode indirecte : selon cette méthode, le flux de trésorerie net lié aux activités opérationnelles est déterminé en corrigeant le résultat net de l'incidence des opérations n'ayant pas un caractère monétaire.

Le résultat net est ajusté des éléments suivants :

- (a) des variations durant la période dans les stocks et dans les créances et dettes d'exploitation ;
- (b) des éléments sans effet sur la trésorerie, tels que les amortissements, les provisions, les impôts différés, les gains ou pertes de change latents, les bénéfices non distribués des entreprises associées; et
- (c) des autres éléments pour lesquels l'effet de la trésorerie consiste en flux de trésorerie d'investissement ou de financement.

5 – Les annexes :

Les annexes ne font pas l'objet d'une norme, elles sont traitées dans chacune des normes et des interprétations. Les notes en annexes permettent de comprendre les critères d'évaluation utilisés pour l'établissement des états financiers ainsi que les méthodes comptables utilisées, nécessaires à la lecture et à la compréhension des états financiers.

Dans les notes annexes, l'entité doit :

- ✓ présenter des informations sur la base d'établissement des états financiers et les méthodes comptables spécifiques choisies (coût d'emprunts dans les actifs, contrats de construction, contrats de location, frais de développement...);
- ✓ indiquer les informations imposées par les normes comptables internationales qui ne sont pas présentées par ailleurs dans les états financiers. Des tableaux explicatifs et détaillés des éléments du bilan sont présentés comme l'état des créances, l'état des dettes, le tableau des immobilisations, le tableau des amortissements...
- ✓ fournir des informations supplémentaires qui ne sont pas présentées dans le corps des états financiers, mais qui sont nécessaires à une présentation fidèle de l'entité.
- ✓ Donner des informations sur les bases d'évaluation utilisées pour l'établissement des états financiers ; et sur les autres méthodes comptables utilisées qui sont nécessaires à une bonne compréhension des états financiers.

Conclusion

Cette recherche avait pour objectif de présenter le contenu informatif des états financiers présentés conformément au référentiel IAS/IFRS.

L'utilisation des normes IAS/IFRS par les entreprises est considérée comme un gage de transparence financière. Selon le cadre conceptuel pour la préparation des états financiers l'intérêt du référentiel IAS/IFRS est de fournir une information utile pour la prise de décision par les investisseurs et les différents utilisateurs de l'information financière et de favoriser une comparabilité des états financiers.

Le fait d'imposer aux entreprises cotées d'appliquer un référentiel unique permet de limiter les divergences dans la politique comptable.

Cependant, les études de l'impact des IFRS sur la qualité de l'information financière produite par les entreprises aboutissent à des résultats dissemblables. Certaines études constatent que les IFRS en améliorent la qualité. D'autres considèrent que les IFRS offrent une très grande latitude aux gestionnaires, ce qui menace la qualité de l'information.

De nombreuses études ont critiqué les IFRS sur le fond et sur la forme. Les critiques sur le fond portent souvent sur certaines techniques d'évaluation et principalement celui de la juste valeur pour sa complexité et sa lourdeur puisque son utilisation nécessite une révision régulière de la valeur de l'actif, et sur la forme, les IFRS sont principalement critiqués pour leur caractère abstrus de la rédaction des normes.

BIBLIOGRAPHIE

Ouvrages

Andernack Isabelle, L'essentiel des IFRS, Les essentiels de la finance-EYROLLES -2013.

Barbe Odile et Didelot Laurent, Maitriser les IFRS, les guides de gestion, 6eme édition, juillet 2007, 2012.

Barneto Pascal, Jean François Bosquet, Thomas E. Jones, Eric Delesalle, Normes IAS/IFRS :que faut-il faire ? Comment s'y prendre ?, édition d'Organisation, 2004.

Barneto Pascal, Normes IAS/IFRS, application aux états financiers, Dunod, 2004.

Brun Stéphane, Guide d'application des normes IAS/IFRS, BERTI édition, 2011.

Brun Stéphane, IAS/IFRS : les normes internationales d'information financière, Gualino éditeur, 2006.

Brun Stéphane, Les normes comptables internationales IAS/IFRS, édition Gualino, 2006, paris.

Causse, G. (2000). Développement et comptabilité. *Encyclopédie de comptabilité ; Contrôle de gestion ; et Audit*, Édition Economica, Paris, 597-609.

Colasse, B., La régulation comptable entre public et privé, Les normes comptables internationales, instrument du capitalisme financier, Paris: La Découverte, 2005.

Dick Wolfgang et Missonier-Piera Franck, Comptabilité financière en IFRS, , 2eme édition, 2010.

Enselme Gérard, Introduction à la comptabilité, 12eme édition 2011-2012, LexisNexis.

Heem Grégory, Lire les états financiers en IFRS, Editions d'organisation, 2004.

Hussey R. et Ong A., International financial reporting standards desk reference, John Willeyand Sons, 2005

Langlois G., M. Friederich, A. Burlaud. Comptabilité approfondie. 2004. Foucher.

Lefrancq Stéphane et Albertini Elisabeth, Comprendre le reporting financier, Vuibert, paris, aout 2016.

OBERT Robert, Pratique des normes IFRS, , 4eme édition et 5eme édition, Dunod, 2008, 2013.

Raffournier, B., Haller, A. et Walton, P. ., *Comptabilité internationale*. Édition Vuibert, Paris, 1997.

Ramond Olivier, Luc Paugam, Jean-François Casta, Laurent Batsch, Préface de philippe Danjou, Evaluation financière et normes IFRS, Economica, 2012

Tort Eric, Normes comptables internationales 2016-2017-les points clés du référentiel comptable internationale : les principales normes IAS/IFRS, édition Gualino, 2016.

Articles :

Affes Houda et Labelle Réal, Impact de mise en application des IFRS sur la qualité de l'information financière: une étude internationale, 2014.

Ahmed, A., Neel, M., et Wang, D. (2010), Does Mandatory Adoption of IFRS Improve Accounting Quality? Preliminary Evidence. Working Paper, www.ssrn.com.

AUER K.V. (1996), « Capital Market Reactions to Earnings Announcements : Empirical Evidence on the Difference in the Information Content of IAS-Based Earnings and EC-Directives-Based Earnings », European Accounting Review, vol. 5, n° 4,

Barbe Odile et Didelot Laurent, Panorama de l'application des normes IFRS dans le monde et convergence avec les US GAPP, Revue française de comptabilité N°450 janvier 2012.

CUIJPERS R. et W. BUIJINK (2005), « Voluntary Adoption of Non-Local GAAP in the European Union : A Study of Determinants », European Accounting Review, vol. 14, n° 3.

Disle Charlotte, La révolution des normes IFRS : Convergence de la comptabilité vers la finance ?, Ecole de management, Grenoble, 2007.

Dumontier Pascal et Maghraoui Randa, Adoption volontaire des IFRS, asymétrie d'information et fourchettes de prix : l'impact du contexte informationnel, revue de comptabilité, contrôle, audit, tome 12, 2006.

DUMONTIER P. et B. RAFFOURNIER (1998), « Why Firms Comply Voluntarily with IAS : an Empirical Analysis with Swiss Data », Journal of International Financial Management and Accounting, vol. 9, n° 3.

Gélard Gilbert, l'information comptable : pour quoi, pour qui ?, revue de comptabilité, décembre 2009.

Cadre conceptuel de l'IASB 1989 et 2010.